

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA

EKONOMICKÁ FAKULTA

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2011

Bc. Jitka KLČOVÁ

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

APLIKACE DPH V RÁMCI INTRAKOMUNITÁRNÍCH
DODÁVEK ZBOŽÍ

Application of VAT in the Frame of Intra-Community Supplies of Goods

Student: Bc. Jitka Klčová
Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Randová

Ostrava 2011

Zadání diplomové práce

Student:

Bc. Jitka Klčová

Studijní program:

N6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6202T049 Účetnictví a daně

Téma:

Aplikace DPH v rámci intrakomunitárních dodávek zboží
Application of VAT in the Frame of Intra-Community Supplies
of Goods

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Vymezení základních pojmů podle zákona o DPH
 3. DPH při intrakomunitárních dodávkách zboží
 4. Praktické uplatňování DPH při obchodování v rámci EU
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

BENDA, V.; TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží, praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů*. 4. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2010. 342 s. ISBN 978-80-7273-164-0.
GALOČÍK, S.; JELÍNEK, J. *Intrastat a DPH v příkladech*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 112 s. ISBN 978-80-247-3073-8.
GALOČÍK, S.; PAIKERT, O. *DPH 2010 - výklad s příklady*. 6. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 288 s. ISBN 978-80-247-3204-6.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Randová**

Datum zadání: 26.11.2010

Datum odevzdání: 29.04.2011



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežné prohlášení

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.

V Ostravě 29. dubna 2011

.....

1. Úvod.....	1
2. Vymezení základních pojmů podle zákona o DPH	2
2.1. Předmět daně	2
2.2. Daňové subjekty	3
2.5.1. Osoba povinná k dani	4
2.2.1.1. <i>Osoby osvobozené od uplatňování daně podle § 6 ZDPH</i>	4
2.5.2. Osoby identifikované k dani.....	5
2.5.3. Osoby evidované k dani.....	5
2.5.4. Osoby nepovinné k dani.....	6
2.3. Registrace k dani z přidané hodnoty.....	6
2.4. Místo plnění	8
2.5. Výpočet daně	10
2.5.1. Základ daně.....	10
2.5.2. Sazby daně	11
2.5.3. Výpočet daňové povinnosti	12
2.6. Souhrnné hlášení (§ 102 ZDPH)	13
2.7. Intrastat	14
2.7.1. Zboží vykazované v Intrastatu	15
2.7.2. Podmínky pro vykazování a předání výkazů	15
3. DPH při intrakomunitárních dodávkách zboží.....	16
3.1. Změny v uplatňování DPH v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie	16
3.2. Pořízení zboží z jiného členského státu	17
3.2.1. Místo plnění.....	18
3.2.2. Daňový doklad	19
3.2.3. Vznik povinnosti přiznat daň	20
3.2.4. Výpočet daňové povinnosti	21
3.2.5. Nárok na odpočet daně.....	21
3.2.6. Oprava základu daně při pořízení zboží z jiného členského státu.....	22
3.3. Pořízení zboží přes konsignační sklad	23
3.3.1. Místo plnění.....	23
3.3.2. Vznik a výpočet daňové povinnosti	24
3.4. Pořízení zboží přes call-off sklad	25
3.5. Dodání zboží do jiného členského státu	27
3.5.1. Místo plnění.....	27
3.5.2. Daňový doklad	28
3.5.3. Osvobození od daně	29
3.5.4. Vznik a výpočet daňové povinnosti	30
3.5.5. Souhrnné hlášení	31
3.6. Dodání zboží přes konsignační sklad	31
3.6.1. Místo plnění.....	32
3.6.2. Vznik a výpočet daňové povinnosti	32
3.7. Dodání zboží přes call - off sklad	33
3.8. Řetězové obchody.....	35
3.8.1. Řetězové obchody při dodání zboží	35

3.8.2.	Řetězové obchody při pořízení zboží	36
3.8.3.	Zjednodušený postup v třístranném obchodu	37
3.8.3.1.	Účastníci třístranného obchodu.....	38
3.8.3.2.	Třístranný obchod při pořízení zboží z jiného členského státu.....	38
4.	Praktické uplatňování DPH při obchodování v rámci EU.....	40
4.1.	Charakteristika společnosti.....	40
4.2.	Pořízení zboží z jiného členského státu	40
4.2.1.	Příklad 1 - pořízení zboží z jiného členského státu od neplátce	40
4.2.2.	Příklad 2 – pořízení zboží od osoby, která je registrována v jiném členském státě	41
4.2.3.	Příklad 3 - pořízení zboží přes call-off sklad	43
4.3.	Dodání zboží do jiného členského státu	44
4.3.1.	Příklad 4 - dodání zboží do jiného členského státu neplátcí	44
4.3.2.	Příklad 5 - dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani ..	45
4.3.2.1.	Kontrola oprávněnosti osvobození.....	46
4.3.2.2.	Doklady jako důkazní prostředek.....	47
4.3.3.	Příklad 6 - dodání zboží přes konsignační sklad	48
4.3.4.	Příklad 7 – dodání zboží přes call-off sklad	48
4.4.	Řetězové obchody.....	50
4.4.1.	Příklad 8 – řetězový obchod při pořízení zboží z jiného členského státu	50
4.4.2.	Příklad 9 – řetězový obchod při dodání zboží do jiného členského státu	51
4.4.3.	Příklad 10 - zjednodušený postup v třístranném obchodu – pozice prodávajícího.	52
4.4.4.	Příklad 11 - zjednodušený postup v třístranném obchodu – pozice prostřední osoby	53
4.5.	Shrnutí a zhodnocení zjištěného stavu.....	54
4.5.1.	Daňové přiznání k DPH	54
4.5.2.	Souhrnné hlášení	54
4.5.3.	Intrastat.....	55
5.	Závěr.....	55
	Seznam použité literatury.....	57
	Seznam zkratk a symbolů	
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1. Úvod

Příjmy z výběru daně z přidané hodnoty jsou významným příjmem do rozpočtu státu. Tuto daň znají jak účetní jednotky, které musí znát základní principy uplatňování DPH, ale i neplátcí, kterým se tato daň projevuje v cenách nakoupených výrobků, služeb či nemovitostí. Proto každá změna zákona je doprovázena bouřlivými ohlasy jak ze strany občanů, tak i ze strany účetních jednotek. Po vstupu ČR do Evropské unie bylo nutné začlenit do zákona nové pojmy související s obchodováním se členy Společenství, poté byl zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty několikrát novelizován, k velkým změnám došlo zejména v oblasti služeb. K 1. 4. 2011 byla ve Sbírce zákonů zveřejněna novela zákona, kterou se mění zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, v platném znění. Hlavními důvody pro novelu zákona o DPH byl především závazek České republiky transponovat do právního řádu směrnice Rady EU v oblasti DPH. V první řadě se jedná o směrnice, které vstupují v účinnost od 1. 1. 2011 a které se týkají místa plnění při poskytování služeb a opatření proti daňovým únikům spojených s dovozem zboží.

Cílem mé diplomové práce je analyzovat uplatňování DPH se zaměřením na obchodování s daňovými subjekty z členských států Evropské unie tzv. intrakomunitárním plněním. Myslím si, že po vstupu České republiky do Evropské unie, podnikatelé hojně využívají možnosti obchodovat se členy EU. Důvodem pro tyto obchody mohou být ceny nakoupeného zboží či služeb, které jsou podstatně levnější než v ČR, nebo firmy využívají možnosti rozšířit síť svých odběratelů.

Práce je koncipována do pěti kapitol. V druhé části se budu zabývat vysvětlením pojmů ze ZDPH. Ve třetí části se zaměřím na obchodování se členy EU, tzn. pořízení zboží z EU, dodání zboží do EU. V této části se budu věnovat také tzv. řetězovým obchodům, které jsou problematické z hlediska stanovení místa plnění. Čtvrtá část bude koncipována do několika příkladů na praktickou aplikaci zákona o DPH u fiktivní účetní jednotky, která vede účetnictví a v rámci své obchodní činnosti obchoduje se členy EU. V této kapitole budou řešeny možné chyby a problémy, které mohou nastat při obchodování se zbožím v rámci EU. Ve své práci budu využívat metodu analýzy a syntézy.

2. Vymezení základních pojmů podle zákona o DPH

Uplatňování daně z přidané hodnoty je v České republice upraveno zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“). Daň z přidané hodnoty patří mezi nepřímé daně ze spotřeby. Této dani podléhají veškeré zboží, nemovitosti a služby, se kterými je obchodováno.

2.1. Předmět daně

Předmět daně je vymezen v § 2 ZDPH a zahrnuje:

- **dodání zboží** nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- **poskytnutí služby** za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- **pořízení zboží z jiného členského státu EU** za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání,
- **pořízení dopravního prostředku** z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,
- **dovoz zboží** s místem plnění v tuzemsku. Za dovoz se považuje pořízení zboží ze třetích zemí, tj. mimo území členských států EU. V § 3 ZDPH jsou však vymezeny členské státy EU, které se považují za třetí země.¹

Předmětem daně není pořízení zboží z jiného členského státu a to v případě :

- pokud je dodání takového zboží v tuzemsku osvobozeno od daně podle § 68 ZDPH nebo
- pokud je pořízení zboží uskutečněno osobou osvobozenou od uplatňování daně podle § 6 ZDPH (neplátce) nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena

¹ Jedná se např. o ostrov Helgoland, území Büsingen, Ceuta, Melilla, Livigno, Campione d'Italia a italské vody jezera Lugano.

za účelem podnikání, nejedná se pořízení zboží podle §2 odst. 2 písm. a) ZDPH a celková hodnota pořízeného zboží bez daně nepřekročila 326 000Kč za kalendářní rok.

Do této částky se nezapočítává:

- hodnota stanoveného dopravního prostředku,
- hodnota zboží, které je předmětem spotřební daně²,

a to při pořízení zboží z EU.

- jestliže se jedná o pořízení použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti při dodání obchodníkem z jiného členského státu, pokud je dodání tohoto zboží předmětem daně s použitím zvláštního režimu v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy, obdobně jako v § 90 ZDPH.³

2.2. Daňové subjekty

V ČR existují dva typy daňových subjektů a tj. **poplatník a plátce**. Poplatníkem daně z přidané hodnoty je FO i PO, která platí daň v cenách zakoupeného zboží či služeb. Plátcem daně z přidané hodnoty je osoba, která je registrovaná k dani z přidané hodnoty.

Daňovými subjekty podle ZDPH jsou osoby:

- povinné k dani (§ 5),
- identifikované k dani (§ 96)
- evidované k dani (§ 88)
- které zákon nepovažuje za osoby povinné k dani (§ 5 odst. 3 ZDPH) – stát, kraje, obce atd.⁴

² zbožím se spotřební daní jsou např. lihoviny, tabákové výrobky, pivo, minerální oleje atd.

³ Písm c) doplnila novela zákona o DPH s účinností od 1.1.2010. V § 90 ZDPH je po novele zrušen odst. 3, který řešil tuto problematiku.

⁴ LEDVINKOVÁ J., *DPH v příkladech*, 7. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o. 2010., str. 30, ISBN 978-80-7263-593-1

2.5.1. Osoba povinná k dani

Podle § 5 odst. 1 ZDPH je osobou povinnou k dani FO nebo PO, která samostatně **uskutečňuje ekonomické činnosti**. Osobou povinnou k dani je i PO, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. Při splnění zákonem stanovených podmínek se osoby povinné k dani mohou stát plátcí, osobami identifikovanými k dani nebo osobami evidovanými k dani.

Pro vymezení osob povinných k dani je třeba vysvětlit pojem **ekonomická činnost**. Ekonomickou činností se pro účely DPH rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby a dále i soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních předpisů (nezávislé činnosti vědecké, umělecké, lékařů, právníků atd.)⁵

2.2.1.1. Osoby osvobozené od uplatňování daně podle § 6 ZDPH

Osoba povinná k dani, která má sídlo nebo místo podnikání v tuzemsku, je osvobozena od uplatňování daně pokud její obrat nepřesáhne částku 1 000 000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců.

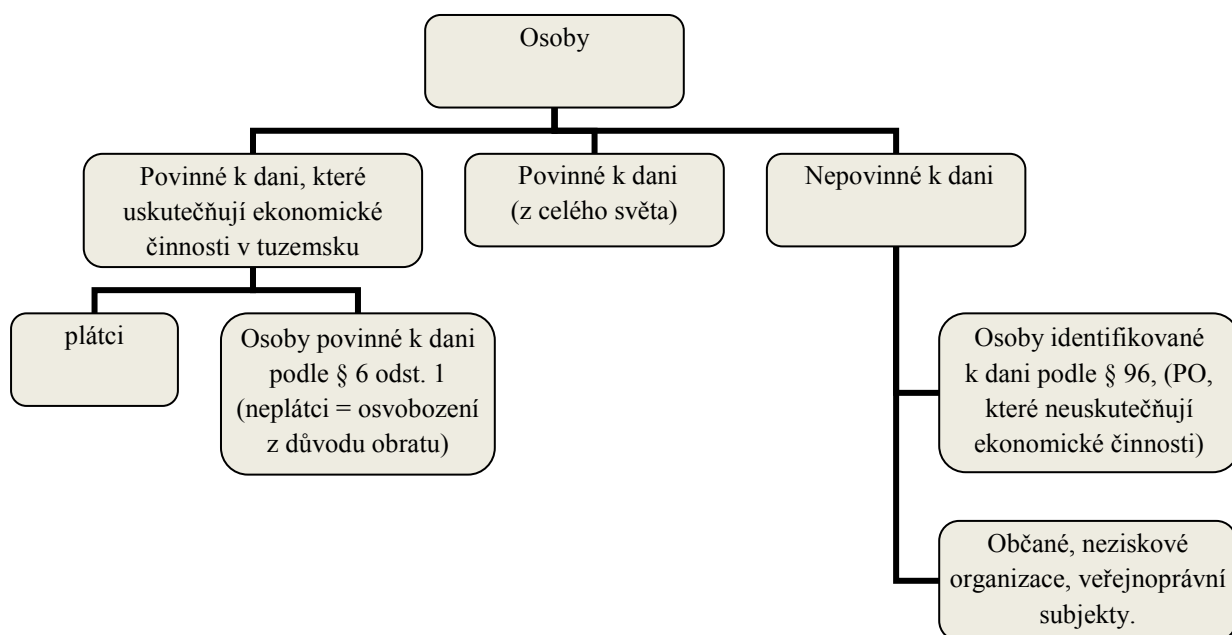
Obratem se rozumí:

- souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku:
 - zdanitelná plnění,
 - plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně,
 - plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 - § 56, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.⁶
- do obratu se **nezahrnuje** úplata z prodeje hmotného majetku a odpisovaného nehmotného majetku nebo pozemků, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem

⁵ Podle § 5 odst. 2 ZDPH

⁶ Do obratu se budou zahrnovat úplaty z převodu a nájmu pozemku, staveb, bytů a nebytových prostor, které jsou osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně podle § 56 ZDPH, dále úplaty z finančních činností a pojišťovacích činností, které jsou osvobozeny od daně bez nároku na odpočet podle § 54 a § 55 ZDPH.

Obr. 2.1: Grafické znázornění osob povinných k dani



Zdroj: upraveno podle LEDVINKOVÁ J., *DPH v příkladech*, 7. aktualizované vydání.

Olomouc: ANAG, spol. s r.o. 2010., 475 str., ISBN 978-80-7263-593-1

2.5.2. Osoby identifikované k dani

Podle § 96 ZDPH se osobou identifikovanou k dani rozumí PO, která není osobou povinnou k dani a která nakupuje zboží nebo nový dopravní prostředek z jiného členského státu. Celková hodnota nakoupeného zboží bez daně **musí překročit částku 326 000 Kč** v běžném kalendářním roce.

Osobou identifikovanou k dani se stává ke dni:

- kdy hodnota pořízeného zboží bez daně převýší 326 000 Kč,
- dnem prvního dodání nového dopravního prostředku nebo zboží, které je předmětem spotřební daně,
- k datu účinnosti rozhodnutí o registraci, pokud zboží nepřekročí uvedenou částku.

2.5.3. Osoby evidované k dani

Jsou zahraniční osoby povinné k dani, které poskytují elektronické služby osobě nepovinné k dani, a která má sídlo, místo pobytu nebo se obvykle zdržuje na území Evropského společenství, pokud postupuje podle zvláštního režimu pro poskytnutí elektronických služeb.

Osoba evidovaná k dani si může vybrat stát, ve kterém se registruje k dani. V České republice je registrace možná u Finančního úřadu Brno 1. Zde osoba evidovaná k dani oznámí zahájení činnosti podle zvláštního režimu § 88 ZDPH.

Evidovaná osoba, která si zvolí tuzemsko jako stát identifikace, je povinna podat hlášení o dani za každé kalendářní čtvrtletí nejpozději do 20 dnů po skončení příslušného kalendářního čtvrtletí a zaplatit daň v EUR uvedené v hlášení.

2.5.4. Osoby nepovinné k dani

Osoby nepovinné k dani nejsou v zákoně obecně vymezeny. Jsou to osoby, které **neuskutečňují ekonomickou činnost** podle § 5 ZDPH. Může se jednat o:

- občany,
- veřejnoprávní instituce, které neuskutečňují ekonomickou činnost. V praxi to nebývá časté,
- zájmová sdružení,
- obchodní společnosti, které nevykonávají žádnou činnost, pouze si drží akcie jiných společností.

2.3. Registrace k dani z přidané hodnoty

Povinně se stává plátcem daně z přidané hodnoty osoba, která uskutečňuje ekonomickou činnost:

a) Překročením obratu 1 000 000 Kč za předchozích 12 měsíců

Plátcem se osoba povinná k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku stává (§ 94 odst. 1 ZDPH):

- 1. dne třetího měsíce následujícího po měsíci, kdy byl překročen stanovený obrat (1 mil. Kč),
- pokud nesplní registrační povinnost podle § 95 odst. 1 ZDPH, stává se plátcem datem účinnosti registrace uvedeným na rozhodnutí o registraci.

Do 31. 3. 2011 byla udělována sankce nazvaná náhrada za nesplnění registrační povinnosti. Od 1. 4. 2011 je za období, kdy registrační povinnost

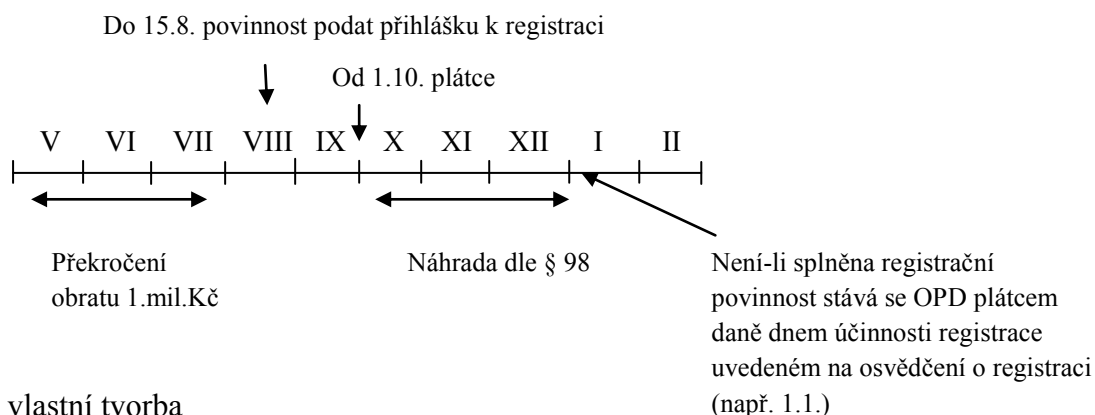
plátce měla být splněna a nebyla, stanovena daň **náhradním způsobem**, která již nebude mít sankční povahu⁷.

Příhlášku musí podat do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém byl překročen obrat.

Příklad č. 1: Osoba povinná k dani měla uskutečňena plnění v květnu 2010 ve výši 400 000 Kč, v červnu ve výši 500 000 Kč a v červenci ve výši 300 000 Kč. V listopadu 2010 pořídila zboží z jiného členského státu ve výši 100 000 Kč bez daně.

Řešení: V červenci překročila obrat 1 mil. Kč. Osoba povinná k dani má povinnost podat přihlášku k registraci. Osoba povinná k dani přihlášku nepodala, proto bude správcem daně stanovena daň náhradním způsobem ze základu daně, kterým je souhrn úplat za uskutečňena plnění, která byla uskutečněna bez daně za období, kdy měla být osoba povinná k dani plátcem.

Obr. 2.2: Překročení obratu



Zdroj: vlastní tvorba

- b) podnikáním v rámci sdružení,
- c) privatizaci či nákupu podniku,
- d) přeměně společnosti nebo družstva,
- e) pokračování v živnosti po zemřelém plátcí,
- f) pořízení zboží z EU osobou povinnou k dani,

⁷ §98 odst. 1 ZDPH

Plátcem se osoba povinná k dani stává ke dni, kdy hodnota pořízeného zboží bez daně převyšší v běžném kalendářním roce 326 000 Kč. Přihlášku musí podat do 15 dnů ode dne, kdy se stane plátcem (§ 95 odst. 6 ZDPH).

K tomuto dni je povinna přiznat a zaplatit DPH z pořízeného zboží, jehož hodnotou byla limitní částka překročena.

- g) pořízení nového dopravního prostředku nebo zboží podléhající spotřební dani z EU osobou povinnou k dani,
- h) poskytnutí služeb dle § 9 odst. 1 ZDPH osobou registrovanou k dani v jiném členském státě,
- i) dodání zboží s instalací nebo montáží dle § 7 odst. 3 ZDPH,
- j) uskutečnění zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku osobou registrovanou k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osobou povinnou k dani, pokud jsou osobou povinnou přiznat nebo zaplatit daň,
- k) založení provozovny osobou registrovanou k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osobou povinnou k dani,
- l) zahájení ekonomické činnosti osobou identifikovanou k dani,
- m) dobrovolná registrace.

2.4. Místo plnění

Místo plnění je pro účely DPH důležité pro vymezení předmětu DPH. Podle zákona nejsou předmětem DPH dodání zboží, převody nemovitostí a poskytování služeb, které se podle místa plnění uskutečnili mimo tuzemsko. Pro tyto plnění budou platit předpisy dané země, kde se toto plnění uskutečnilo.⁸

Místo plnění je pro účely DPH vymezeno v § 7 – § 12 ZDPH.

Místo plnění podle § 7 ZDPH **při dodání zboží** v případě, že s ním není spojeno odeslání nebo přeprava, je místo, kde dochází k jeho dodání. Jestliže je dodání zboží spojeno s přepravou nebo odesláním, za místo plnění se bude považovat místo, kde se zboží nachází

⁸ *Místo plnění, právní úprava a její změny* [online]. Nakladatelství Sagit a.s., 2010 [cit. 2010-08-20]. Dostupný z WWW: <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=da_195.htm>.

v době, kdy se přeprava či odeslání zahájilo. V případě, že je dodání zboží spojeno s montáží či instalací, za místo plnění se bude považovat místo, kde je zboží smontováno nebo instalováno. Při **převodu nemovitosti** se za místo plnění považuje místo, kde se nemovitost nachází.

Při **zasílání zboží do jiného členského státu**, kromě dopravních prostředků, osobě, která není registrovaná k dani v jiném členském státě, je upraveno specifickým způsobem. V případě kdy plátce posílá zboží do jiného členského státu a překročil limit pro zasílání zboží stanovený členským státem, do kterého se zboží posílá, potom se za místo plnění považuje místo kde končí přeprava zboží. Dle § 8 odst. 3 ZDPH je stanoveno místo plnění v případě kdy zasílatel nepřekročí limit stanovený pro zasílání zboží členským státem a tento limit není překročen ani v předcházejícím kalendářním roce. Místem plnění potom bude podle § 8 odst. 2 ZDPH místo, kde byla zahájena přeprava zaslání zboží.⁹

***Příklad č. 2:** Plátce zasílá zboží do Rakouska osobě, která není v Rakousku registrována k dani a dodavateli nesdělí svoje DIČ. V Rakousku je limit pro zasílání zboží stanoven na 35 000 EUR. Zasílané zboží nepodléhá spotřební dani a celková hodnota nepřesáhla v jednom kalendářním roce částku 8000 EUR. Místem plnění bude podle § 8 odst. 3 ZDPH místo, kde byla zahájena přeprava zboží.¹⁰*

Dle § 7a ZDPH je místem plnění při **dodání plynu a elektřiny** místo, kde má obchodník sídlo, místo podnikání nebo kde má provozovnu.

Místem plnění při **poskytování služeb** osobě povinné k dani dle § 9 ZDPH je místo, kde má tato osoba sídlo, místo podnikání nebo kde má umístěnou svou provozovnu. Při poskytování služeb osobě nepovinné k dani je místem plnění místo, kde má osoba poskytující službu sídlo nebo místo podnikání.

Dle § 10b ZDPH je místem plnění při poskytnutí služeb zahraniční osobě nepovinné k dani „**reverse charge**“ místo, kde má osoba, které je služba poskytnuta, sídlo nebo místo pobytu. Jedná se o tyto služby: převod a postoupení autorského práva, patentu, licence,

⁹ Pro ČR platí limit ve výši 35 000 EUR, stejně jako pro většinu přístupujících států. Země si stanoví částku ve vazbě na Šestou směrnici ES ve výši 35 000 nebo 100 000 EUR ročně.

¹⁰ Upraveno podle GALOČÍK S., PAIKERT O., DPH 2010 výklad s příklady. Praha: GRADA Publishing a.s., str.32

reklamní službu, poradenskou, inženýrskou, konzultační, právní, účetní a jinou službu, bankovní, finanční a pojišťovací služby, telekomunikační službu, službu rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytovanou službu.

***Příklad č. 3:** Tuzemský plátce poskytne poradenskou službu rakouskému občanovi. Poradce bude fakturovat rakouskému občanovi služby s místem plnění v tuzemsku podle §9 odst. 2 ZDPH, protože občan Rakouska je osobou nepovinnou k dani, ale s místem pobytu v jiném členském státě. Nebude se tedy jednat o zahraniční osobu.¹¹*

Místem plnění při pořízení zboží z jiného členského státu dle § 11 ZDPH se budu zabývat ve třetí kapitole věnované tomuto tématu.

Místem plnění při dovozu zboží je podle § 12 ZDPH členský stát, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území Evropského společenství.

2.5. Výpočet daně

Podle § 21 ZDPH je plátce povinen přiznat daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to ke dni, který nastane dříve.

2.5.1. Základ daně

Základ daně upravuje § 36 ZDPH. Základem daně peněžní částka, snižena o daň, kterou jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění. Plátce má povinnost přiznávat daň i z částek přijatých před uskutečněním zdanitelného plnění.

Do základu daně je také zahrnuto:

- jiné daně, cla, dávky nebo poplatky,
- spotřební daň, dotace k ceně,
- vedlejší výdaje (náklady na balení, přepravu, pojištění a provize) a při poskytnutí služby i materiál přímo související s poskytovanou službou,

¹¹ Novela zákona od 1.1. 2010 upravuje místo plnění u vyjmenovaných služeb, které jsou poskytovány zahraničním osobám nepovinným k dani. Za zahraniční osoby se považují ty, které mají sídlo ve třetích zemích, tedy mimo prostor Společenství. Nové ustanovení nelze použít při poskytnutí služeb pro zahraniční osoby povinné k dani a osoby povinné k dani v jiném členském státě.

- při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou, změnou nebo opravou stavby, konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako její součást zabudují nebo zamontují.

Základ daně se sníží o slevu z ceny, pokud je poskytnuta k datu uskutečnění zdanitelného plnění.

2.5.2. Sazby daně

Sazby daně u zdanitelných plnění jsou upraveny v § 47 ZDPH. V České republice jsou uplatňovány dvě sazby daně, a to základní sazba daně a snížená sazba daně.

U zboží je uplatňována základní sazba daně a to pouze u zboží, které je uvedeno v příloze č. 1 k zákonu o DPH. U služeb je uplatňována také základní sazba daně, ale u některých druhů služeb, které jsou uvedeny v příloze č. 2 k zákonu o DPH, je uplatňována snížená sazba daně. Snížená sazba daně je uplatňována např. u tepla, chladu, potravin, vody, knih atd.

Sazby daně od 1. 1. 2010

- základní sazba je ve výši 20 %,
- snížená sazba je ve výši 10 %.

V následující tabulce můžete vidět vývoj sazeb daně v jednotlivých letech.

Tabulka 2.1: Vývoj sazeb daně v letech

Období	Základní sazba	Snížená sazba
1.1.1993 – 31.12.1994	23 %	5 %
1.1.1995 – 30.4.2004	22 %	5 %
1.5.2004 – 31.12.2007	19 %	5 %
1.1.2008 – 31.12.2009	19 %	9 %
Od 1.1.2010	20 %	10 %

Zdroj: upraveno podle *Vývoj sazeb DPH v ČR* [online]. 2010 [cit. 2010-08-21]. Dostupný z WWW: <<http://www.berne.cz/danova-teorie/vyvoj-sazeb-dph-v-cr/>>.

2.5.3. Výpočet daňové povinnosti

Při výpočtu daňové povinnosti se vychází z toho, zda je částka za zdanitelné plnění bez daně nebo včetně daně.

Pokud je **částka za zdanitelné plnění bez daně**, tak se daň vypočte podle § 37, odst. 1 ZDPH tzv. *metodou „zdola“* jako součin úplaty za zdanitelné plnění (základu daně) bez daně a koeficientu, který se vypočítá jako podíl, v jehož čitateli je výše sazby daně (10 či 20) a ve jmenovateli číslo 100.¹²

$$\text{Výše daně} = \text{Základ daně} \times \text{koeficient (k)}$$

- $k = 0,1$ (pro sníženou sazbu DPH)
- $k = 0,2$ (pro základní sazbu DPH)
- vypočtený koeficient se zaokrouhlí na čtyři desetinná čísla
- cena včetně daně je součet základu daně a vypočtené daně

Pokud je **částka za zdanitelné plnění včetně daně**, potom se daň vypočte podle § 37 odst. 2 ZDPH tzv. *metodou „shora“* jako součin úplaty za zdanitelné plnění, která je včetně daně a koeficientu, který se vypočítá jako podíl, v jehož čitateli je číslo 20 (při základní sazbě daně) nebo 10 (v případě snížené sazby daně) a ve jmenovateli součet údaje v čitateli a čísla 100.¹³

$$\text{Výše daně} = \text{úplata} \times \text{koeficient (k)}$$

- $k = 10/(10+100) = 0,0909$ (pro sníženou sazbu DPH)
- $k = 20/(20+100) = 0,1667$ (pro základní sazbu DPH)
- vypočtený koeficient se zaokrouhlí na 4 desetinná místa

¹² Upraveno podle BENDA V.; TOMÍČEK M., *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží, praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů*. 4. aktualizované vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2010. Str. 14., ISBN 978-80-7273-164-0.

¹³ GALOČÍK S.; PAIKERT O., *DPH 2010 výklad s příklady*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2010, str. 117, ISBN 978-80-247-3204-6.

- cena bez daně se dopočte jako rozdíl ceny včetně daně a vypočtené daně.

V případech kdy byla **přijata úplata před uskutečněním zdanitelného plnění** a u které vznikla povinnost přiznat daň k datu uskutečnění zdanitelného plnění, se daň vypočte z rozdílu základu daně dle § 36 odst. 1 ZDPH a úhrnem základů daně podle § 36 odst. 2 ZDPH.

Při obchodování se členy EU je většinou cena dohodnuta v cizí měně. Takto stanovenou cenu je nutno **přepočítat** pro účely stanovení základu daně na české koruny. Podle § 4 odst. 4 ZDPH pro přepočet cizí měny na českou měnu použije plátce daně kurz devizového trhu vyhlášený ČNB a to takový kurz, který je platný v den, kdy vzniká povinnost přiznat daň. Plátce může použít i pevný kurz, který používá v účetnictví.

2.6. Souhrnné hlášení (§ 102 ZDPH)

Pomocí souhrnného hlášení plátce oznamuje správci daně plnění, u kterých dochází k přesunu daňové povinnosti z dodavatele na pořizovatele z jiného členského státu nebo z poskytovatele služby na příjemce služby z jiného členského státu.

Podle § 102 odst. 1 ZDPH je plátce povinen podat souhrnné hlášení pokud uskutečnil tyto plnění:

- a) dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě,
- b) přemístění majetku do jiného členského státu,
- c) dodání zboží kupujícímu při zjednodušeném postupu v třístranném obchodu podle § 17 ZDPH, pokud je plátce prostřední osobou,
- d) poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1 ZDPH (s výjimkou služeb, které jsou v jiném členském státě osvobozeny od daně) osobě registrované k dani v jiném členském státě, u nichž je povinen přiznat a zaplatit daň příjemce služby.

Od roku 2010 se zkrátila obecná lhůta pro podání souhrnného hlášení z kalendářního čtvrtletí na kalendářní měsíc. Plátce, který uskutečňuje **dodání zboží** do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, má povinnost podávat souhrnné

hlášení vždy **za každý kalendářní měsíc, do 25 dnů** po skončení kalendářního měsíce. Plátce, který uskutečňuje **poskytnutí služeb** do jiného členského státu podle § 9 odst. 1 ZDPH, má povinnost podat souhrnné hlášení **shodně při podání daňového přiznání**, pokud však uskuteční v tom samém čtvrtletí i dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, je povinen začít podávat souhrnná hlášení každý měsíc.

Souhrnná hlášení se odevzdávají pouze elektronicky a to lze třemi způsoby:

- 1) **formou datové zprávy**, která je **opatřena uznávaným elektronickým podpisem** prostřednictvím Daňového portálu české daňové správy,
- 2) **formou datové zprávy**, která je odeslána **prostřednictvím datové schránky** (v tomto případě není nutné opatřovat podání uznávaným elektronickým podpisem),
- 3) v praxi se ukázalo, že povinnost podávat souhrnné hlášení v elektronické podobě, v případě že plátcí nemají datovou schránku se zaručeným elektronickým podpisem, je pro ně zátěž. Proto novelou s účinností od 1. 4. 2011 byla zavedena možnost podat souhrnné hlášení, přes aplikaci Elektronická podání pro daňovou správu na Daňovém portále české daňové správy, **formou datové zprávy bez zaručeného podpisu**. V tomto případě má plátce povinnost zároveň doručit E-tiskopis v písemné podobě s vlastnoručním podpisem osoby, která podání činí na místně příslušný FÚ, a to ve lhůtě pro podání souhrnného hlášení, tj. max. do 25. dne daného měsíce, resp. čtvrtletí.

Pokud plátce zjistí, že v podaném souhrnném hlášení uvedl chybné údaje, je povinen do 15 dnů od data zjištění chyby podat **následné souhrnné hlášení**.

2.7. Intrastat

Intrastat je systém sloužící pro sledování pohybu zboží mezi členskými státy EU. Pro statistické sledování pohybu zboží mezi členskými státy a třetími zeměmi slouží systém Extrastat. Oba systémy řídí orgán Komise Evropské unie Eurostat, který má sídlo

v Lucembursku.¹⁴ Intrastat je povinný pro všechny členské státy EU a týká se pouze zboží, při jehož odeslání nebo přijetí není povinnost předkládat celní prohlášení.

V České republice vydali ČSÚ a Ministerstvo financí vyhlášku č. 201/2005 Sb., o statistice vyvážení a dovážení zboží a způsobu sdělování údajů o obchodu mezi ČR a ostatními členskými státy EU (dále jen „vyhláška o statistice“). Tato vyhláška o statistice stanoví obsah a náležitosti dokladu pro statistické účely, rozsah údajů pro statistiku v rámci obchodu se třetími zeměmi i obchodu mezi členskými státy EU, dále stanoví formu a náležitosti dokladu používaného pro tyto účely.

2.7.1. Zboží vykazované v Intrastatu

Do výkazu Intrastatu se zahrnuje všechno zboží, která má statut Společenství (zboží, které bylo získáno nebo vyrobeno na území EU) a pohybuje se mezi členskými státy. Dále se zde vykazují údaje o zboží přijatém nejen od osoby, která je ve státě odeslání zaregistrována, ale také o zboží přijatém od osoby, která není registrována k DPH, pokud je prokázáno, že zboží od této osoby bylo přijato z jiného členského státu.¹⁵

Zboží, které se do výkazu Intrastatu nezahrnuje je uveden v **příloze č. 1**.

2.7.2. Podmínky pro vykazování a předání výkazů

Vykazování dat pro Intrastat je povinné pro osoby, které dosáhnou prahu pro vykazování zvlášť při přijetí a zvlášť při odeslání zboží, ty se potom nazývají zpravodajské jednotky. Osoby, které nejsou v ČR registrovány k DPH a nemají tak povinnost podávat přiznání k DPH, nemají povinnost vykazovat data pro Intrastat.

Práh vykazování pro odeslání zboží je stanoven na 8 000 000 Kč za kalendářní rok a pro přijetí zboží je také stanoven na 8 000 000 Kč. Při překročení tohoto prahu je zpravodajská jednotka povinna začít vykazovat údaje do Intrastatu zvlášť za odeslané a zvlášť za přijaté zboží, poprvé za měsíc, ve kterém k překročení prahu došlo a zároveň je povinna písemně oznámit dodání prvního výkazů celnímu úřadu. Zpravodajská jednotka poté výkaz

¹⁴ GALOČÍK S., JELÍNEK J., *INTRASTAT a DPH v příkladech*. 2. aktualizované vydání. Praha: GRADA Publishing a.s., 2009, str. 6. ISBN 978-80-247-3073-8.

¹⁵ BENDA V.; TOMÍČEK M., *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží, praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů*. 4. aktualizované vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2010. Str. 265., ISBN 978-80-7273-164-0.

předává každý měsíc ve stanovených termínech do konce kalendářního roku a poté ještě následující kalendářní rok. Pokud v daném měsíci zpravodajská jednotka neprovede žádnou transakci, je povinna předat celnímu orgánu „**negativní hlášení**“. Povinnost sledovat dosažení prahu je na daném subjektu. Nedosažení prahů pro vykazování v kalendářním roce, a tím i **ukončení předávání výkazů** do systému Intrastat, subjekt celnímu úřadu neoznamuje. Povinnost předávat výkazy může zaniknout v těchto případech:

- výmazem z obchodního rejstříku nebo z evidence Živnostenského úřadu,
- změnou DIČ,
- nedosažením hodnot prahů pro vykazování v kalendářním roce.

Výkazy pro Intrastat se již vyhotovují většinou v **elektronické podobě**. Pro předání elektronickou formou je nutno se registrovat u příslušného celního úřadu, který zpravodajské jednotce určí způsob a podmínky předávání. Výkaz lze podat přes portál veřejné správy, prostřednictvím aplikace InstatOnline nebo pomocí programu IDES-CZ, nejpozději 12. pracovní den následujícího měsíce. V **papírové formě** na předepsaném tiskopisu lze výkaz podat v případě, kdy nebude obsahovat více než 15 řádků, nejpozději do 10. pracovního dne následujícího měsíce.

3. DPH při intrakomunitárních dodávkách zboží

3.1. Změny v uplatňování DPH v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie

V souvislosti se vstupem České republiky do EU dne 1. května 2004 došlo k zásadní změně při obchodování se zahraničím. Česká republika se stala součástí jednotného celního území EU a obchodování se členy EU se od této chvíle nepovažuje za dovoz zboží nebo vývoz. Zrušením celních hranic mezi námi a EU se administrativa, v souvislosti se sledováním pohybu zboží, přenesla z celních orgánů přímo na plátce.

Současně se vstupem ČR do EU došlo ke změně struktury daňového identifikačního čísla, které teď tvoří kód země "CZ" a kmenová část stávajících DIČ (tj. ve většině případů rodné číslo u fyzické osoby, DIČ u právnické osoby). Každý daňový subjekt je povinen na daňových dokladech uvádět DIČ v novém formátu bez ohledu na to, zda uskutečňuje intrakomunitární nebo tuzemské obchodní transakce. Při obchodování se členy EU se nyní

používá pojem intrakomunitární dodávky. Aby se předcházelo daňovým únikům, byla zavedena kontrola uplatňování nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do EU. „K tomuto účelu byl vyvinut elektronický systém pro výměnu informací v oblasti DPH „VIES“ (VAT Information Exchange System) umožňující správcům daně států EU ověřit, zda prodávající měl právo osvobodit zdanitelné plnění, a naopak v zemi určení zkontrolovat, zda kupující nabyté zboží řádně přiznal a zdanil.“¹⁶

Jednotlivé členské státy EU se v oblasti DPH řídí směrnicí č. 2006/112/ES, kterou zapracovaly do svých národních právních předpisů. V ČR je to zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění. V souvislosti se zapracováním směrnice do české legislativy došlo v ZDPH ke změnám některých pojmů, například dřívější dovoz zboží je nahrazen pojmem pořízení zboží z jiného členského státu a pojmem dodání zboží do jiného členského státu se nahradil dřívější vývoz zboží.

3.2. Pořízení zboží z jiného členského státu

Zákon o DPH stanovuje v § 16 podmínky pro kvalifikaci transakce jako pořízení zboží z jiného členského státu.

Podle § 16 odst. 1 ZDPH se pořízením zboží z jiného členského státu rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě. Dále se za pořízení zboží z jiného členského státu považuje zboží, které je odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska nebo do jiného členského státu osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která uskutečňuje dodání zboží, nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou.

Aby bylo pořízení zboží předmětem české DPH, musí být splněny následující podmínky:

- a) zboží musí být pořízené za úplatu¹⁷,
- b) zboží pořizuje plátce,
- c) prodávajícím je osoba registrovaná k dani v jiném členském státě,

¹⁶ *Systém VIES* [online]. Finance media, a.s. 2000 – 2011 [cit. 2011-03-11]. Dostupný z WWW: <<http://www.finance.cz/dane-a-mzda/informace/dph/vies/>>.

¹⁷ § 2 odst. 1 písm. c) zákona o DPH

- d) zboží je přepraveno z jiného členského státu kupujícím, prodávajícím či třetí osobou na území ČR,
- e) nejedná se o třístranný obchod.

Pořízení zboží od osoby, která není registrována k dani v jiném členském státě (neplátce), není považováno za pořízení zboží z jiného členského státu. Za pořízení zboží se dále nepovažuje:

- dodání zboží s instalací nebo montáží (§ 16 odst. 1 ZDPH),
- dodání plynu prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy (§ 16 odst. 1 ZDPH),
- dodání elektřiny osobou, která zboží dodává, nebo jí zmocněnou třetí osobou, dále zasílání zboží podle § 18,
- nabytí vratného obalu za úplatu (§ 16 odst. 7 ZDPH).

3.2.1. Místo plnění

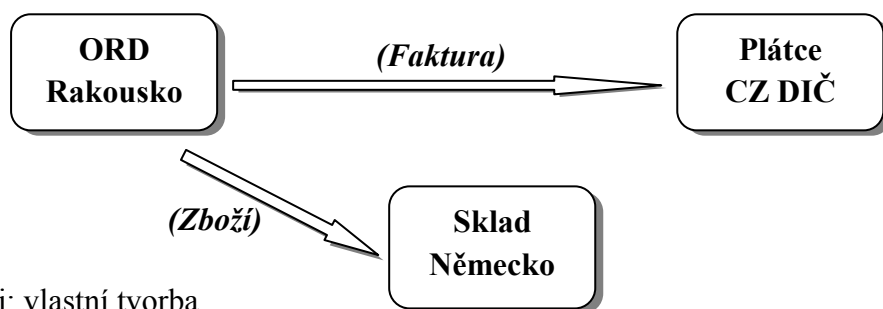
Za místo plnění podle § 11 odst. 1 a 2 ZDPH se považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení odeslání nebo přepravy pořizovateli. Pořizovatel při nákupu zboží sděluje zahraničnímu dodavateli své DIČ, které potom slouží k usnadnění určení místa plnění v případech, kdy zboží není dopraveno do tuzemska. Jestliže bylo zboží dodáno tuzemskému zákazníkovi do ČR, je jednoznačně místem plnění ČR.

***Příklad č. 4:** Plátce pořizuje zboží od osoby registrované k dani v Rakousku. Dodavateli sdělí své DIČ, ale zboží požaduje dodat do svého skladu v Německu. Jestliže podle německé legislativy nevznikla českému plátcovi povinnost přiznat daň v Německu nebo mu vznikla povinnost, ale plátce ji v Německu nesplnil (není schopen prokázat správci daně splnění daňové povinnosti v Německu), vzniká mu tak povinnost přiznat daň v tuzemsku.*

Řešení: Místem plnění je tuzemsko podle přiděleného DIČ plátcovi.¹⁸

¹⁸ GALOČÍK S.; PAIKERT O., *DPH 2010 výklad s příklady*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2010, str. 58, ISBN 978-80-247-3204-6.

Obrázek 3.1: Místo plnění podle DIČ plátce



Zdroj: vlastní tvorba

3.2.2. Daňový doklad

Při pořízení zboží z jiného členského státu musí doklad obsahovat podle § 35 ZDPH tyto údaje:

- a) *název, sídlo nebo místo podnikání a DIČ osoby registrované k dani v jiném členském státě, která dodává zboží, včetně kódu země,*
- b) *obchodní firmu nebo jméno a příjmení, popřípadě název, dodatek ke jménu a příjmení nebo názvu, sídlo nebo místo podnikání a DIČ pořizovatele,*
- c) *evidenční číslo dokladu,*
- d) *rozsah a předmět pořízení,*
- e) *datum vystavení dokladu,*
- f) *jednotkovou cenu bez daně, a dále slevu, pokud není obsažena v jednotkové ceně,*
- g) *základ daně,*
- h) *sdělení, že osobou povinnou přiznat a zaplatit daň je plátce, který zboží pořizuje, s odkazem na příslušné ustanovení tohoto zákona, ustanovení předpisu Evropských společenství, nebo s jiným odkazem, podle kterého je osobou povinnou přiznat a zaplatit daň plátce, který zboží pořizuje.¹⁹*

¹⁹ GALOČÍK S.; PAIKERT O., *DPH 2010 výklad s příklady*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2010, str. 108, ISBN 978-80-247-3204-6.

3.2.3. Vznik povinnosti přiznat daň

Povinnost přiznat daň vzniká pořizovateli zboží z EU podle § 25 ZDPH ke dni vystavení daňového dokladu. Jestliže není daňový doklad vystaven do 15. dne měsíce následujícího po měsíci, v němž došlo k pořízení zboží, tak povinnost přiznat daň vzniká k 15. dni měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém došlo k pořízení zboží.

Novela zákona od DPH k 1. 1. 2009, upravila ustanovení § 35 a tím došlo k zásadní změně při stanovení data, kdy je daňový doklad považován za vystavený. Doklad, který byl vystaven osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, se už nepovažuje za daňový doklad. **Daňovým dokladem se stává až v okamžiku doplnění údajů** pořizovatelem podle § 35 ZDPH. Těmito údaji jsou:

- datum uskutečnění pořízení zboží,
- základní nebo snížená sazba daně,
- výši daně v korunách a haléřích,
- samotné datum, k němuž byly údaje doplněny.

Tyto údaje musí být na daňovém dokladu doplněny pořizovatelem nejpozději do 15 dnů ode dne pořízení zboží. Jestliže plátce neobdrží doklad do 15 dnů ode dne pořízení zboží, má povinnost doplnit údaje do 15 dnů od obdržení dokladu.

Příklad č. 5: Plátce daně pořídil zboží od osoby registrované k dani ve Francii dne 23. března 2011, fakturu obdržel 25. března 2011 s datem vystavení 23. března 2011. Chybějící údaje byly doplněny plátcem 28. března 2011.

Řešení: Plátce přizná pořízení zboží k datu 28. března 2011 v daňovém přiznání za měsíc březen podaném nejpozději do 25. dubna 2011. Pro přepočítání cizí měny na českou použije kurz ČNB platný ke dni 28. března 2011.

Příklad č. 6: Plátce daně pořídil zboží od osoby registrované k dani v Německu dne 23. března 2011. Fakturu plátce obdržel dne 15. dubna 2011 s datem vystavení 24. března 2011. Chybějící údaje byly doplněny plátcem 21. dubna 2011.

Řešení: Jelikož je doklad doplněn až po 15. dni následujícím po měsíci, v němž došlo k pořízení zboží je plátce povinen přiznat pořízení zboží k datu 15. dubna 2011 v daňovém

přiznání za duben podaném nejpozději do 25. května 2011. Pro přepočítání cizí měny na českou použije kurz ČNB platný ke dni 15. dubna 2011. Pokud by byl německý dodavatel povinen přiznat dodání zboží obdobně jako podle tuzemských předpisů, tak v Německu by toto plnění přiznal v měsíci březnu 2011.

Novela, která mění posuzování okamžiku vystavení, může způsobit v některých případech **vznik časového nesouladu mezi vykazováním plnění v daňovém přiznání** jak na straně dodavatele (osvobozené dodání do jiného členského státu) tak i na straně pořizovatele zboží (pořízení zboží z jiného členského státu), jako je vidět v příkladu č. 6.

3.2.4. Výpočet daňové povinnosti

U pořízení zboží je **základem daně** úplata, kterou má odběratel zboží zaplatit svému dodavateli nebo třetí osobě. Při fakturaci v cizí měně je nutné cenu přepočítat na české koruny, jak je již uvedeno v kapitole 2.5.3. Daň se zjišťuje podle § 37 odst. 1 ZDPH a to směrem „nahoru“ jako součin částky za zdanitelné plnění bez daně a koeficientu. Koeficient se vypočítá jako podíl, v jehož čitateli je výše sazby daně a ve jmenovateli číslo 100. Do základu daně mohou být zahrnuty i tzv. vedlejší výdaje, např. balení, pojištění, přeprava. Jestliže je přeprava zajištěna a fakturována třetí osobou, tak se bude jednat o samostatnou službu, která nebude vstupovat do základu daně při pořízení zboží. V případě kdy kupující nemá k dispozici daňový doklad, je nutné stanovit základ daně na základě jiných podkladů, např. ceníky, objednávka či smlouva s dodavatelem.

Plátce je povinen sám si **daň vypočítat** a uvést v přiznání k DPH za zdaňovací období, ve kterém mu podle § 25 ZDPH tato povinnost vzniká. Pokud zboží podléhá základní sazbě daně tak se plnění uvede do řádku 3 v daňovém přiznání, nebo do řádku 4 v případě plnění se sníženou sazbou daně.

3.2.5. Nárok na odpočet daně

Při pořízení zboží z jiného členského státu má plátce nárok na odpočet daně podle § 72 a § 73 ZDPH. Obecně je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování:

- zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,

- plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,
- plnění s místem plnění v jiném členském státě, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,
- plnění v rámci některých finančních činností a dále pojišťovacích a zajišťovacích činností pro zahraniční osobu, která neuskutečňuje ekonomickou činnost v tuzemsku, nebo pokud jsou plnění přímo spojena s vývozem zboží,
- poskytnutí dáreků v souvislosti s ekonomickou činností a dodání vratného obalu.

Nárok na odpočet daně u pořízení zboží z jiného členského státu **vzniká dnem, kdy plátcí vznikla povinnost daň přiznat**. Tento nárok musí plátce prokázat daňovým dokladem podle § 35 ZDPH. Nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí tříleté lhůty, která začne běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém vznikl nárok na odpočet. V daňovém přiznání se nárok na odpočet uvede do ř. 44 při snížené sazbě daně nebo do ř. 43 při základní sazbě daně.

3.2.6. Oprava základu daně při pořízení zboží z jiného členského státu

Důvodem pro opravu základu daně může být sjednaná sleva, špatná kvalita zboží, nesprávné množství zboží nebo nedodržení dodacích podmínek. Základní podmínkou, aby k opravě základu daně mohlo dojít, je uskutečnění zdanitelného plnění.²⁰

Opravu základu daně upravuje § 42 ZDPH, tento paragraf byl změněn zatím poslední novelou zákona DPH k 1. 4. 2011. Od tohoto data zákon stanoví povinnost plátce opravit základ daně a výši daně, zatímco do konce roku 2010 měl plátce podle tohoto ustanovení „možnost“ opravy základu daně. Dále je zrušen termín daňový dobropis a vrubopis, místo toho se užívá termín opravný daňový doklad.

Oprava základu daně a výše daně je samostatným zdanitelným plněním, které se považuje za uskutečněné nejpozději posledním dnem zdaňovacího období, ve kterém plátce obdržel opravný daňový doklad. Opravu provádí plátce na základě dokladu, ve kterém je

²⁰ LEDVINKOVÁ J., *DPH v příkladech*, 7. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o. 2010., str. 172., ISBN 978-80-7263-593-1

odkazováno na původní doklad, na základě kterého bylo zboží pořízeno z jiného členského státu.²¹ Podle § 42 odst. 4 ZDPH se pro přepočet cizí měny na českou použije kurz devizového trhu vyhlášený ČNB, který je platný ke dni povinnosti přiznat daň u původního zdanitelného plnění.

3.3. Pořízení zboží přes konsignační sklad

Za konsignační sklad se považuje sklad umístěný na území ČR, do kterého osoba registrovaná k dani v jiném členském státě přemístí své zboží. Sklady jsou většinou provozovány za úplaty třetí osobou, která zboží nevlastní.

Z příkladu č. 7 je patrné jak probíhá obchod přes konsignační sklad. Osoba registrovaná v jiném členském státě (SK dodavatel), dodává své zboží českým odběratelům tak, že nejdříve zboží přemístí ze svého výrobního závodu na Slovensku do skladu na území ČR, který provozuje třetí osoba, tzn., že právo nakládat se zbožím zůstává slovenskému dodavateli. K fakturaci jednotlivým odběratelům z ČR dochází teprve při dodání zboží z tohoto skladu.

Osoba registrovaná v jiném členském státě (SK dodavatel) je považována za pořizovatele zboží z jiného členského státu. **V ČR je povinna přiznat a zaplatit DPH z přemístění zboží** do konsignačního skladu tzn., dnem přemístění zboží do skladu se stává plátcem a je povinna podat přihlášku k registraci k DPH do 15 dnů k Finančnímu úřadu pro Prahu 1, jestliže nemá v ČR stálou provozovnu.²²

3.3.1. Místo plnění

Pořízení zboží přes konsignační sklad je nutno rozdělit na dvě samostatné transakce a to:

- přemístění zboží z jiného členského státu do konsignačního skladu v ČR,

²¹ § 46 ZDPH. Doklad musí obsahovat:

- a) Daňové identifikační číslo osoby registrované k dani v jiném členském státě, která dodává zboží,
- b) Daňové identifikační číslo pořizovatele,
- c) Údaje nezbytné k provedení opravy základu daně.

²² BENDA V.; TOMÍČEK M., *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží, praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů*. 4. aktualizované vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2010. Str. 25., ISBN 978-80-7273-164-0.

- je podle § 16 odst. 5 ZDPH považováno za pořízení zboží z jiného členského státu. Místem plnění tedy bude místo, kde se zboží bude nacházet po ukončení přepravy.
- dodání zboží z konsignačního skladu jednotlivým odběratelům
 - tato transakce se bude považovat za tuzemské dodání zboží s místem plnění v ČR, protože zboží je distribuováno z konsignačního skladu, který se nachází na území ČR. Společnost je povinna pod svým českým DIČ vystavovat daňové doklady dále přiznávat a odvádět DPH z těchto tuzemských plnění.

3.3.2. Vznik a výpočet daňové povinnosti

Podle § 25 ZDPH **povinnost přiznat daň** vzniká ke dni přemístění zboží do tuzemska tj. při naskladnění zboží do konsignačního skladu.

Základem daně je cena, za niž by bylo možno zboží pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (pořizovací cena přemísťovaného zboží). Pokud není pořizovací cena známa, nebo nelze určit, jsou základem daně náklady vynaložené k okamžiku dodání zboží.

Nárok na odpočet daně se bude řešit obdobně jako v kapitole 3.2.5.

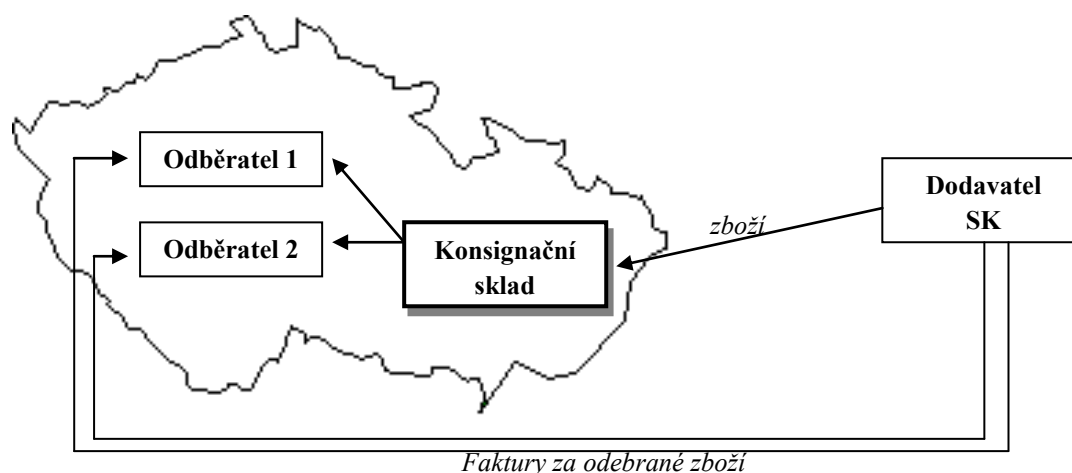
Příklad č. 7: *Slovenská společnost, která je registrovaná k DPH, se rozhodla, pro velký zájem o své výrobky ze strany českých zákazníků, zřídit v ČR konsignační sklad, ze kterého bude své zákazníky zásobovat. Provozovatelem skladu je český plátce daně, na kterého není převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník. Převoz výrobků do skladu společnost plánuje k 1. květnu 2010.*

Protože slovenský dodavatel nepřevádí právo nakládat se zbožím jako vlastník na provozovatele skladu, má povinnost přiznat daň v ČR. Jde o přemístění obchodního majetku do tuzemska za účelem ekonomické činnosti v ČR. Plátce je povinen přiznat daň, a to je podmíněno registrací k dani v tuzemsku. Slovenský dodavatel podá přihlášku k registraci k DPH finančnímu úřadu pro Prahu 1 dne 5. dubna 2010 a požádá o registraci k 1. květnu 2010. K tomuto datu je registrována k DPH v ČR jako plátce se čtvrtletním zdaňovacím obdobím podle § 99 odst. 10 ZDPH.

K 1. květnu 2010 byly do skladu v ČR převezeny výrobky v celkové hodnotě 2 500 000 Kč. Zákazníci si v měsíci květnu odebrali zboží v hodnotě 650 000 Kč plus DPH a v měsíci červnu zboží v hodnotě 1 200 000 Kč plus DPH.

Slovenská společnost bude podávat DAP za 2. čtvrtletní k 25. červenci 2010. V daňovém přiznání vykáže uvedené transakce takto: na řádku 3 vykáže daňový základ 2 500 000 Kč a daň na výstupu ve výši 500 000 Kč, stejnou částku uvede na řádek 44 DAP. Dále vykáže prodej výrobků ze skladu na řádek 1 v hodnotě 1 850 000 Kč a daň na výstupu 370 000 Kč.²³

Obr. 3.2: Pořízení zboží přes konsignační sklad



Zdroj: vlastní tvorba

3.4. Pořízení zboží přes call - off sklad

V podstatě jde o obdobnou situaci jako v kapitole 3.3, ale s tím rozdílem, že zboží je z konsignačního skladu dodáváno pouze jednomu zákazníkovi. Za určitých okolností, lze v tomto případě uplatnit zjednodušený postup, kdy se dodavatel z jiného členského státu nemusí registrovat k DPH v České republice. Povinnost přiznat daň je přenesena na českého odběratele.

²³ BENDA V.; TOMÍČEK M., *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží, praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů*. 4. aktualizované vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2010. Str. 23 - 24., ISBN 978-80-7273-164-0.

Jedná se opět o přemístění zboží z jiného členského státu do České republiky, proto se za **místo plnění** bude považovat místo, v němž se zboží bude nacházet po ukončení přepravy tj. tuzemsko. Dle § 16 odst. 4 ZDPH je osobou **povinnou přiznat a zaplatit DPH odběratel** (plátce daně), pokud se jedná o přemístění zboží z jiného členského státu osobou registrovanou k dani v jiném členském státě a která není plátcem daně v ČR, za účelem dodání tohoto zboží **jednomu odběrateli do tuzemska, který je plátcem daně**. Dodavateli z této transakce nevznikají žádné povinnosti k české DPH.

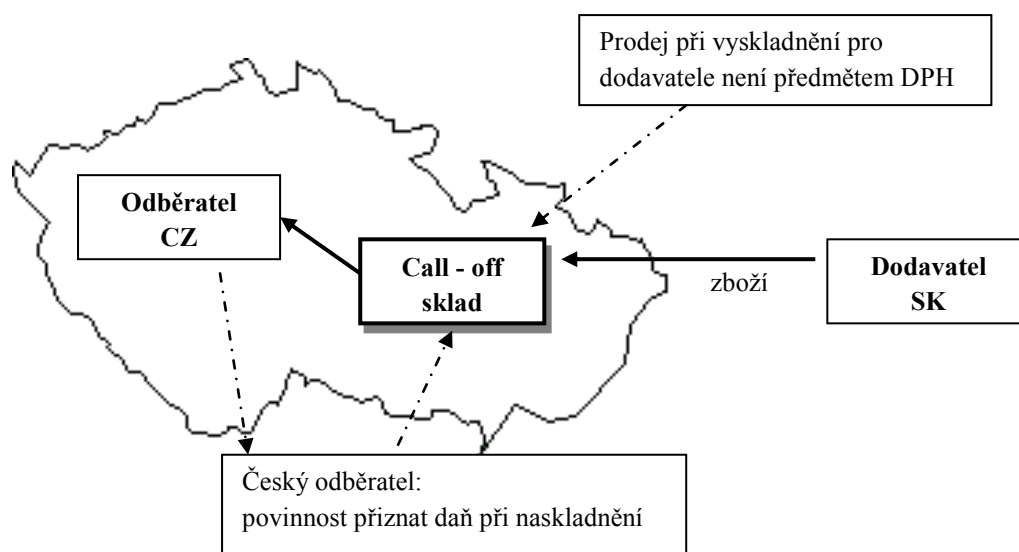
*„Tento způsob dodání zboží se rovněž považuje za porízení zboží z jiného členského státu, nicméně **povinnost přiznat a zaplatit daň** vzniká ke dni přemístění zboží do ČR, tj. ve většině případů ke dni naskladnění zboží do skladu.“²⁴ Základem daně* je úplata, kterou by měl odběratel zaplatit za dodané zboží dodavateli.

Příklad č. 8: *Slovenský dodavatel (plátce daně) se rozhodl vyhovět svému dlouholetému odběrateli z České republiky a zřídí ve skladovacích prostorech tohoto odběratele call – off sklad, ze kterého bude zákazníka zásobovat. Slovenský dodavatel není registrován k DPH v České republice a nemá zde stálou provozovnu. Odběratel je plátce daně. Převoz zboží si společnost naplánovala k 1. dubnu 2010. Dne 1. dubna 2010 do tohoto skladu převezla zboží v hodnotě 500 000 Kč, a které bylo v průběhu měsíce dubna zcela odebráno.*

Jestliže jsou výrobky z call - off skladu určeny pouze pro jednoho zákazníka, jsou splněny podmínky § 16 odst. 4 ZDPH a slovenská společnost se v ČR nemusí registrovat k DPH. Povinnost přiznat daň je na straně odběratele, který ve svém daňovém přiznání za duben 2010 uvede do řádku 3 základ daně ve výši 500 000 Kč a daň na výstupu ve výši 100 000 Kč. Stejnou částku uvede také do řádku 44 DAP.

²⁴ BENDA V.; TOMÍČEK M., *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží, praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů*. 4. aktualizované vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2010. Str. 29., ISBN 978-80-7273-164-0.

Obrázek 3.3: Pořízení zboží přes call - off sklad



Zdroj: vlastní tvorba

3.5. Dodání zboží do jiného členského státu

Dle § 13 odst. 2 ZDPH se dodáním zboží do jiného členského státu rozumí dodání zboží, které je skutečně přepraveno nebo odesláno do jiného členského státu. Při dodání zboží má plátce povinnost přiznat daň na výstupu, popřípadě osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při splnění určitých podmínek. Základní podmínkou pro osvobození je dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě. Pokud plátce dodá zboží osobě, která **není registrovaná k dani** v jiném členském státě, je tato transakce považována za tuzemské plnění a plátce si nemůže nárokovat osvobození od daně.

3.5.1. Místo plnění

Při určení místa plnění plátce bude postupovat podle § 7 ZDPH. Je také důležité rozlišit, zda je dodání zboží uskutečněno s přepravou, s instalací nebo montáží, či bez přepravy.

- v případě, kdy je zboží **dodáno bez odeslání nebo přepravy** se za místo plnění bude považovat místo, kde se zboží nachází v době dodání tj. tuzemsko. Plátce toto plnění nemusí zatížit daní, když splní podmínky pro osvobození od daně podle § 64 ZDPH.

- při **dodání zboží s přepravou** nebo odesláním se za místo plnění bude považovat místo, kde přeprava začíná tj. tuzemsko. Plátce je povinen přiznat daň na výstupu, případně osvobození od daně s nárokem na odpočet při splnění podmínek.
- Pokud je **dodání zboží spojeno s instalací** nebo montáží, kterou provádí dodavatel nebo jím zmocněná třetí osoba, bude se za místo plnění považovat místo, kde je zboží instalováno či montováno.

3.5.2. Daňový doklad

Plátce, který dodává zboží do jiného členského státu, na které se vztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně, je povinen vystavit osobě, která je registrována k dani v jiném členském státě, daňový doklad.

Tento doklad musí plátce vystavit nejpozději **do 15 dnů od data uskutečnění dodání** zboží do jiného členského státu a musí obsahovat náležitosti podle § 34 odst. 3 ZDPH tj.:

- a) obchodní firmu, název, sídlo nebo místo podnikání plátce,
- b) DIČ plátce, který uskutečňuje plnění,
- c) název, sídlo nebo místo podnikání pořizovatele,
- d) evidenční číslo daňového dokladu,
- e) DIČ pořizovatele, včetně kódu země,
- f) rozsah a předmět plnění,
- g) datum vystavení dokladu, dále datum uskutečnění plnění nebo přijetí platby, podle toho, který den nastane dříve,
- h) jednotkovou cenu bez daně, slevu,
- i) základ daně,
- j) sdělení, že se jedná o plnění osvobozené od daně, s odkazem na příslušné ustanovení ZDPH, ustanovení předpisu EU, nebo s jiným odkazem uvádějícím, že se jedná o plnění osvobozené od daně.²⁵

²⁵ Dle § 34 odst. 3 ZDPH

Povinnost vystavit daňový doklad nevzniká, pokud byla plátcem přijata úplata (záloha) předem, tzn. před faktickým dodáním zboží do jiného členského státu, které bude osvobozeno od daně. Tato úplata se nebude vykazovat ani v daňovém přiznání. Daňový doklad tedy bude vystaven až při faktickém dodání zboží do jiného členského státu a k datu vystavení se toto dodání vykáže v daňovém přiznání.

3.5.3. Osvobození od daně

Dle § 64 ZDPH je dodání zboží do jiného členského státu osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně při splnění tří podmínek:

- 1) zboží musí být **dodáno osobě registrované k dani** v jiném členském státě a pro pořizovatele je zboží předmětem daně. Plátce by si měl ověřit, že jeho obchodní partner je skutečně plátcem daně. Ověření DIČ je možné na internetových stránkách Evropské komise nebo na finančním úřadu.
- 2) musí být prokázáno **odeslání tohoto zboží** (tedy pohyb zboží) do členského státu. Plátce prokáže správci daně přepravu zboží např. přepravními doklady nebo dodacími listy. Dle § 64 odst. 5 ZDPH lze odeslání zboží do jiného členského státu prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, nebo jinými důkazními prostředky (např. kupní smlouva, kde jsou uvedeny podmínky přepravy).
- 3) **přepravní podmínky**. Přepravu musí zajistit buď dodavatel, pořizovatel nebo zmocněná třetí osoba (přepravce, spediční firma).

„Jestliže je dodání zboží do jiného členského státu osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně podle § 64 zákona o DPH, vzniká podle § 22 odst. 3 zákona o DPH povinnost přiznat uskutečnění tohoto dodání k patnáctému dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.“²⁶ Pokud plátce vystavil daňový doklad před tímto patnáctým dnem, je povinen přiznat uskutečnění zdanitelného plnění k datu vystavení daňového dokladu.

Příklad č. 9: Česká obchodní společnost (plátce daně) dodává zboží na Slovensko osobě, která je registrována k dani na Slovensku. Zboží bylo českou společností dodáno 18. 2. 2011

²⁶ BENDA V.; TOMÍČEK M., *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží, praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů*. 4. aktualizované vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2010. Str. 101., ISBN 978-80-7273-164-0.

a daňový doklad vystavila do 15 dnů ode dne dodání tj. 24. 2. 2011 na částku 3 000 EUR bez daně. Tuto částku slovenský odběratel uhradil 5. 3. 2011.

Dodání tohoto zboží je pro plátce osvobozeno podle § 64 ZDPH, povinnost přiznat daň je na straně pořizovatele zboží. Plátce přepočte sjednanou cenu na české koruny ke dni vystavení daňového dokladu platným kurzem ČNB k datu 24. 2. 2011, který byl 24,530 Kč/EUR. Základ daně v české měně činil 73 590 Kč, daň z uvedené částky přizná slovenská firma na Slovensku. Česká firma má povinnost toto plnění vykázat v daňovém přiznání za měsíc únor 2011 jako osvobozené plnění v řádku 20 DAP. Toto plnění také uvede v souhrnném hlášení o dodávkách zboží do jiného členského státu za únor 2011.

3.2.4. Vznik a výpočet daňové povinnosti

Pokud při dodání zboží do jiného členského státu **nejsou splněny podmínky pro osvobození** od daně, vzniká podle § 22 odst. 1 ZDPH **povinnost přiznat daň na výstupu** ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve. V podstatě zde budou platit pravidla jako při dodání zboží v tuzemsku. Daň na výstupu je povinen plátce uvést v daňovém přiznání za zdaňovací období, kdy mu vznikla povinnost přiznat daň.

Základem daně je podle § 36 odst. 1 ZDPH vše co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za dodání zboží od pořizovatele případně třetí osoby. Tato částka je snížena o daň. Daň se tedy vypočte z částky bez daně vynásobené příslušnou sazbou daně.

Pokud je dodání zboží do jiného členského státu **osvobozeno od daně**, daň bude přiznávat osoba registrovaná k dani, jíž bylo zboží dodáno, ve své zemi podle platných pravidel. Plátce bude takovéto dodání vykazovat v DAP na řádku 20, ve výši, která je pro odběratele základem daně.

Příklad č. 10: *Česká obchodní společnost (plátce daně) dodala zboží francouzskému odběrateli, který není registrován k dani ve Francii, v hodnotě 600 EUR (včetně daně). Zboží bylo dodavatelem dodáno 4. 3. 2011 a odběratelem bylo ihned uhrazeno.*

Dodání zboží nebude osvobozeno podle § 64 ZDPH, plátce je povinen přiznat daň na výstupu. Částku 600 EUR plátce přepočte platným kurzem k 4. 3. 2011 tj. 24,500 Kč/EUR. Cena včetně daně bude činit 14 700 Kč, daň z uvedené částky tj. 2 348 Kč plátce musí přiznat v daňovém přiznání za březen 2011. Obě částky vykáže v daňovém přiznání na řádku 1.

V souhrnném hlášení toto dodání nebude vykazovat, protože se nejedná o dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě.

3.2.5. Souhrnné hlášení

Z § 102 ZDPH vyplývá, že plátce, který uskutečnil dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je osvobozeno podle § 64 ZDPH, je povinen podat souhrnné hlášení. Plátce je také povinen uvést do souhrnného hlášení přemístění obchodního majetku do jiného členského státu, případně dodání zboží kupujícímu pokud je prostřední osobou při zjednodušeném postupu v třístranném obchodu.²⁷

Dodání zboží do jiného členského státu se do souhrnného hlášení uvádí s kódem plnění 0. Přemístění obchodního majetku pro účely uskutečňování ekonomických činností do jiného členského státu se uvádí s kódem plnění 1, a pokud je plátce prostřední osobou při zjednodušeném postupu v třístranném obchodu, vykáže dodání zboží s kódem 2.

3.6. Dodání zboží přes konsignační sklad

Pojem konsignační sklad byl již vysvětlen v kapitole 3.3. Dodání zboží přes konsignační sklad probíhá tím způsobem, že dodavatel nejdříve přemístí své zboží do skladu umístěného na území jiného členského státu, který je provozován třetí osobou, přičemž právo nakládat se zbožím jako vlastník zůstává na straně dodavatele. Poté dochází k dodání zboží z tohoto skladu odběratelům z jiného členského státu a následné fakturaci jednotlivých dodávek.²⁸

Z příkladu č. 11 je patrné jak probíhá dodání zboží přes konsignační sklad. Český plátce přemístí své zboží z ČR do konsignačního skladu na Slovensku a odtud dále dodává zboží jednotlivým zákazníkům ze Slovenska. Český plátce je v tomto případě považován za pořizovatele zboží z jiného členského státu a z přemístění zboží mu vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň na Slovensku

²⁷ § 102 odst. 1 ZDPH

²⁸ BENDA V.; TOMÍČEK M., *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží, praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů*. 4. aktualizované vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2010. Str. 113., ISBN 978-80-7273-164-0.

3.6.1. Místo plnění

Dodání zboží přes konsignační sklad je nutno rozdělit na dvě samostatné transakce a to:

- přemístění zboží z ČR do konsignačního skladu v jiném členském státě
 - je podle § 64 odst. 4 ZDPH osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, pokud plátce prokáže, že zboží bylo skutečně přemístěno do jiného členského státu a bylo předmětem daně při pořízení zboží v tomto členském státě. Z pohledu členského státu se bude jednat o pořízení zboží z jiného členského státu, a tudíž je místo plnění, **místo kde se zboží nachází po ukončení jeho přepravy.**
- dodání zboží ze skladu jednotlivým odběratelům z jiného členského státu
 - zboží je dodáváno z konsignačního skladu na území jiného členského státu, bude se jednat o **vnitrozemské dodání zboží s místem plnění v jiném členském státě** a z tohoto dodání musí český plátce přiznat daň na výstupu.

3.6.2. Vznik a výpočet daňové povinnosti

V důsledku přemístění zboží do jiného členského státu je český plátce povinen podat **příhlášku k registraci k DPH** u finančního úřadu v jiném členském státě podle jejich pravidel ze zákona o DPH. Toto přemístění bude v jiném členském státě považováno na pořízení zboží a vzniká povinnost přiznat daň, dále má možnost uplatnit nárok na odpočet daně podle zákona o DPH jiného členského státu. Dodání zboží konečným odběratelům již bude český plátce uskutečňovat pod přiděleným DIČ jiného členského státu a DPH bude přiznávat a odvádět podle zákona o DPH jiného členského státu.

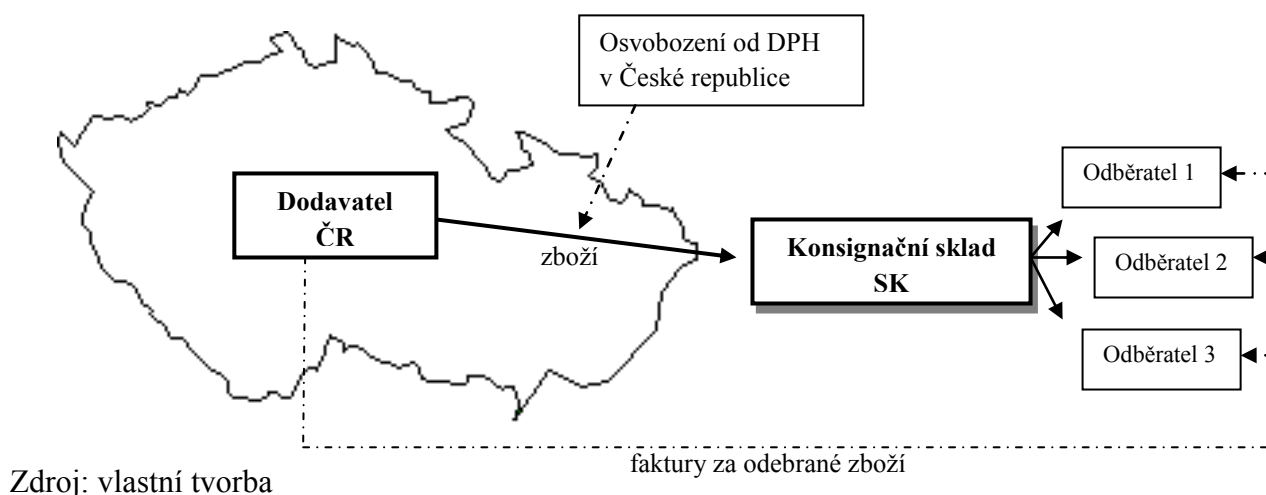
V ČR je přemístění zboží do jiného členského státu považováno za dodání zboží do jiného členského státu, které je **osvobozeno od daně**. Podle § 22 odst. 3 ZDPH vzniká **povinnost přiznat** přemístění **k patnáctému dni** v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží přepraveno do jiného členského státu, případně ke dni vystavení daňového dokladu, jestliže byl vystaven před patnáctým dnem. K přemístěnému zboží by měl plátce vystavit daňový doklad s náležitostmi § 34 ZDPH i když poté bude vystavovat faktury konečným odběratelům. **Základem daně** je cena zboží nebo obdobného zboží, za kterou by

bylo možné zboží pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, pokud nelze cenu určit bude základem daně výše celkových nákladů vynaložených za dodání zboží.²⁹

Příklad č. 11: Česká společnost (plátce daně), která se zabývá výrobou náhradních dílů do nákladních automobilů, se rozhodla zřídit na území Slovenska konsignační sklad, ze kterého bude zásobovat své slovenské zákazníky. Výrobky by chtěla společnost přemístit do skladu k 4. 3. 2011.

Česká společnost podala 15. 2. 2011 přihlášku k registraci k DPH na Daňovém úřadě Bratislava I s žádostí o registraci k 1. 3. 2011 a k tomuto datu byla také zaregistrována. V ČR má plátce povinnost přiznat přemístění v DAP na řádku 20 a dále v souhrnném hlášení.

Obr. 3.4: Dodání zboží přes konsignační sklad.



3.7. Dodání zboží přes call - off sklad

V případě dodání zboží přes call - off sklad se bude jednat o obdobnou situaci, jako byla popsána v kapitole 3. 6. s tím rozdílem, že zboží z tohoto skladu je distribuováno pouze **jednomu odběrateli z jiného členského státu**. Dodání v režimu „call - off stock“ není upraveno ve Směrnici k DPH, ale většina členských států má tento systém aplikován ve své národní legislativě avšak existují zde rozdíly v jeho aplikaci, především ve vymezení okamžiku, kdy vzniká pořizovateli povinnost přiznat daň. V případě přemístění zboží českým plátcem do jiného členského státu by si měl plátce zjistit, jaké jsou podmínky v zemi, do které zboží dodává. Při splnění určitých podmínek lze uplatnit zjednodušený postup, při kterém se

²⁹ §35 odst. 6, písm. a) ZDPH

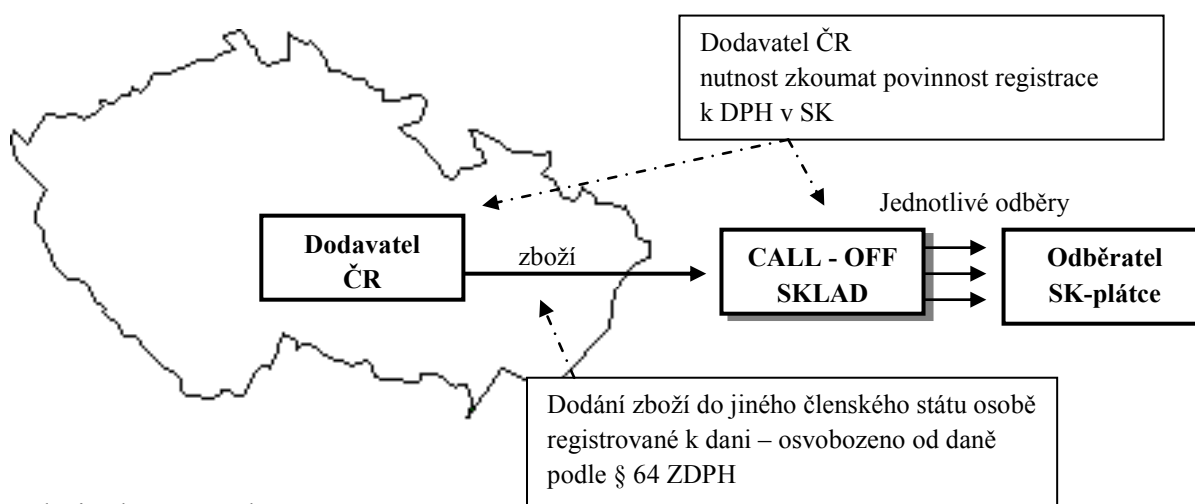
plátce nemusí registrovat k dani v jiném členském státě a dochází k přenesení povinnosti přiznat daň na osobu registrovanou v jiném členském státě.

Pro českého plátce se za **místo plnění** bude považovat místo, kde se zboží nachází v okamžiku zahájení přepravy tj. Česká republika. Pro osobu registrovanou v jiném členském (pořizovatel zboží) jenž přiznává daň ve své zemi, se za místo plnění bude považovat místo, kde je přeprava zboží ukončena tj. místo kde se nachází call - off sklad.

V případě přemístění zboží českým plátcem na území jiného členského státu např. Slovensko (viz. Příklad č. 12) se bude toto přemístění považovat za dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je podle § 64 ZDPH **osvobozeno od daně**. Povinnost přiznat daň je v tomto případě přenesena na slovenského plátce a českému plátcovi z této transakce nevznikají žádné povinnosti ke slovenské DPH.

Příklad č. 12: Česká společnost (plátce daně) se rozhodla, že pro svého zákazníka ze Slovenska zřídí konsignační sklad, aby ho mohla zásobovat svými výrobky. Český plátce nemá na Slovensku zřízenou stálou provozovnu a není zde registrován k DPH. Přemístění zboží do skladu společnost plánuje na duben 2011. Slovenský odběratel je na Slovensku registrován jako plátce daně. Společnost by se měla informovat, zda jsou splněny podmínky podle slovenského zákona o DPH a jestli je povinna se registrovat k DPH na Slovensku. V tomto případě jsou podmínky splněny a česká společnost se nemusí registrovat na Slovensku k DPH. Český dodavatel uvede přemístění zboží v DAP za měsíc duben 2011 na řádek 20 a dále v souhrnném hlášení.

Obr. 3.5: Dodání zboží přes call - off sklad



Zdroj: vlastní tvorba

3.8. Řetězové obchody

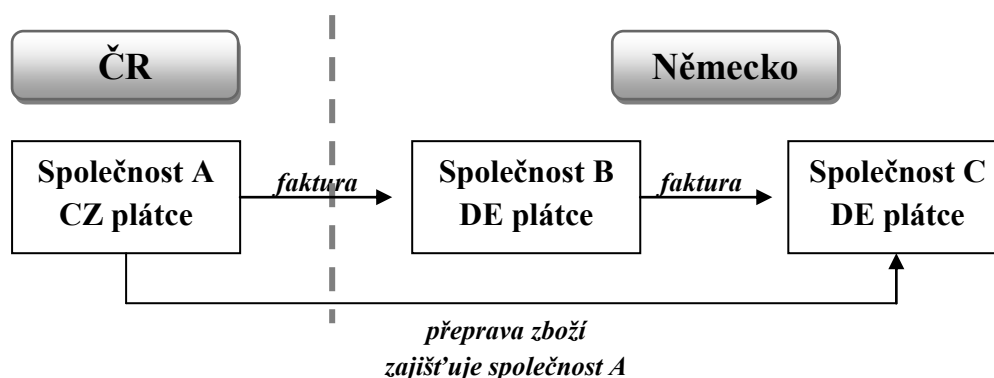
Při obchodování se zbožím mezi členskými státy Evropské unie se často postupuje tak, že zboží je dodáno od prodávajícího z jednoho členského státu konečnému kupujícímu tím způsobem, že zboží je přímo dopraveno do skladu kupujícího, ale prodávající toto zboží vyfakturuje jiné osobě (obchodníkovi). Obchodník, který takto zboží nakoupí, poté vyfakturuje dodání konečnému kupujícímu. V Evropské unii je tento způsob obchodování označován jako „řetězové obchody“. Za řetězový obchod může být prakticky považován i „třístranný obchod“, který je upraven ve Směrnici o DPH. Třístranný obchod a jeho specifika je popsán v dalších podkapitolách.

3.8.1. Řetězové obchody při dodání zboží

Řetězové obchody jsou problematickou transakcí z hlediska určení místa plnění jak pro prodávajícího tak i pro prostředníky. Dalším problémem je posouzení podmínek pro osvobození od daně podle § 64 ZDPH.

Místo plnění při dodání zboží je vymezeno v § 7 ZDPH. V případě řetězových obchodů je klíčové rozlišení toho, zda se **místo plnění** bude stanovovat podle § 7 odst. 1 nebo § 7 odst. 2 ZDPH, tedy jestli je dodání zboží spojeno s přepravou nebo bez přepravy. Jestliže se dodání zboží bude uskutečňovat **bez odeslání nebo přepravy** je podle § 7 odst. 1 ZDPH místem plnění, místo kde dochází k dodání zboží (např. místo kde se nachází sklad při převzetí zboží přímo ve skladu). Pokud dojde k dodání zboží, které je spojeno **s přepravou nebo odesláním**, bude se postupovat podle § 7 odst. 2 ZDPH a za místo plnění se bude považovat místo, kde zboží nachází v době, kdy se přeprava začíná uskutečňovat.

Obr. 3.6: Řetězový obchod za účasti dvou subjektů z jiného členského státu



Zdroj: upraveno podle BENDA V.; TOMÍČEK M., *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží, praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů*. 4. aktualizované vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2010. Str. 126., ISBN 978-80-7273-164-0.

Z judikátu Evropského soudního dvora v kauze C-254/04 EMAG³⁰ vyplývá, že v případě, když dvě po sobě následující dodání zboží zakládají jedno odeslání nebo jednu přepravu zboží uvnitř společenství, tak toto odeslání nebo **přeprava může být přičtena pouze k jednomu z obou dodání**. Podle obr. 3.6 je tedy nutné stanovit **místo plnění** samostatně u dvou transakcí:

- u dodání zboží mezi českou společností A a německou společností B – jelikož je **přeprava zajištěna českou společností**, místo plnění bude podle § 7 odst. 2 ZDPH v tuzemsku. Pro českou společnost je toto dodání považováno za **dodání zboží do jiného členského státu**, na které se vztahuje osvobození od daně podle § 64 ZDPH. Při přiznávání se bude dále postupovat podle kapitoly 3.5. Společnost B uskutečňuje **pořízení zboží z jiného členského státu** s místem plnění v Německu a bude přiznávat daň při pořízení zboží z jiného členského státu.
- u dodání zboží mezi německými společnostmi B a C. Při následném dodání zboží mezi B a C se transakce bude považovat za dodání bez přepravy podle § 7 odst. 1 ZDPH s místem plnění v Německu. Společnost B bude přiznávat **daň na výstupu** podle platného německého zákona o DPH.

3.8.2. Řetězové obchody při pořízení zboží

Z pohledu pořizovatele je za **místo plnění** považováno místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy nebo členský stát, který vydal DIČ, které pořizovatel poskytl osobě registrované k dani v jiném členském státě (dodavateli), pokud je zboží přepravováno do jiného členského státu, než který vydal DIČ.³¹

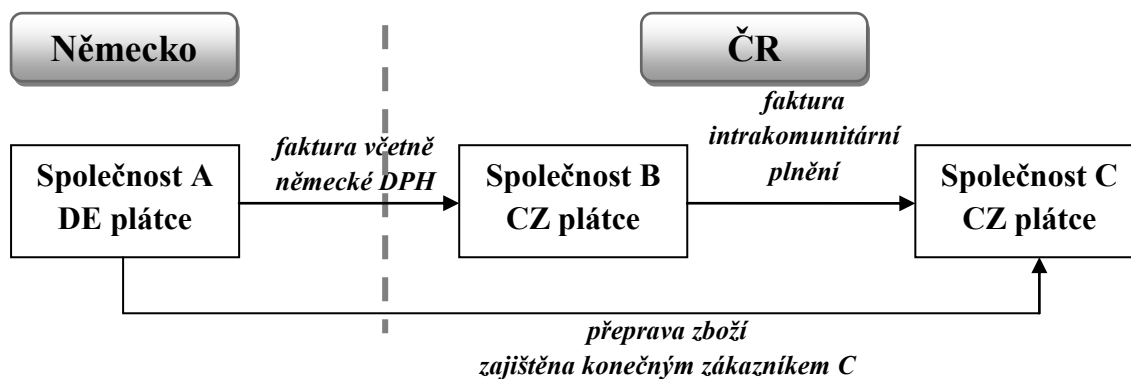
Na obrázku č. 3.7 je zobrazena situace českého plátce daně jako konečného zákazníka, který nakupuje zboží od prostřední osoby, která zboží pořídila v jiném členském státě.

³⁰Rakouská společnost EMAG Handel Eder OHG (dále jen „EMAG“) nakoupila zboží od jiné rakouské společnosti (K), která toto zboží pořídila od dodavatelů, kteří byli usazeni v Itálii a Nizozemsku (EMAG dodavatele neznala). Zboží bylo od nich přepravováno přímo do prostor společnosti EMAG. Podstatou sporu a klíčovou otázkou pro Evropský soudní dvůr bylo posouzení, zda v případě těchto dodávek dochází k pouze jednomu pohybu zboží mezi členskými státy a zda jsou tyto transakce považovány za dodání zboží do jiného členského státu, které jsou osvobozeny (tzv. intrakomunitární plnění). **Posouzení ESD:** Dodavatelé uskutečnili v Rakousku intrakomunitární plnění do jiného členského státu a dále došlo k lokálním dodáním zboží pro společnost EMAG. Proto plnění mezi rakouskou společností (K) a společností EMAG podléhalo rakouské DPH, a nárok na odpočet daně tak uplatnila společnost EMAG oprávněně. Přepravu zboží lze tedy přiřadit pouze k jednomu plnění.

³¹ § 11 odst. 1 a 2 ZDPH

Dodávané zboží je přepraveno ze skladu firmy A přímo do skladu konečného zákazníka firmy C. Firma C si však **dopravu zajistí sama**.

Obr. 3.7: Řetězový obchod při pořízení zboží z jiného členského státu



Zdroj: upraveno podle BENDA V.; TOMÍČEK M., *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží, praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů*. 4. aktualizované vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2010. Str. 126., ISBN 978-80-7273-164-0.

Jak již bylo zmíněno u řetězového obchodu je klíčové **posouzení přepravy**, protože přeprava může být přičtena pouze jednomu plnění. V tomto případě si přepravu zajišťuje koncový zákazník C, proto dodání zboží firmou A firmě B nemůže být spojeno s přepravou. Místo plnění se mezi firmou A a B bude posuzovat podle § 7 odst. 1 ZDPH. Podmínky pro osvobození od daně jako intrakomunitárního dodání zboží nejsou mezi těmito dvěma firmami splněny, proto je zboží fakturováno společnosti B **včetně německé DPH**. Společnosti B by se měla informovat, zda je povinna se registrovat k DPH v Německu. Podmínku pro intrakomunitární dodání bude splňovat až transakce mezi českými společnostmi. Společnost C by měla **přiznat daň, jako při pořízení zboží z jiného členského státu** viz kapitola 3.5.

3.8.3. Zjednodušený postup v třístranném obchodu

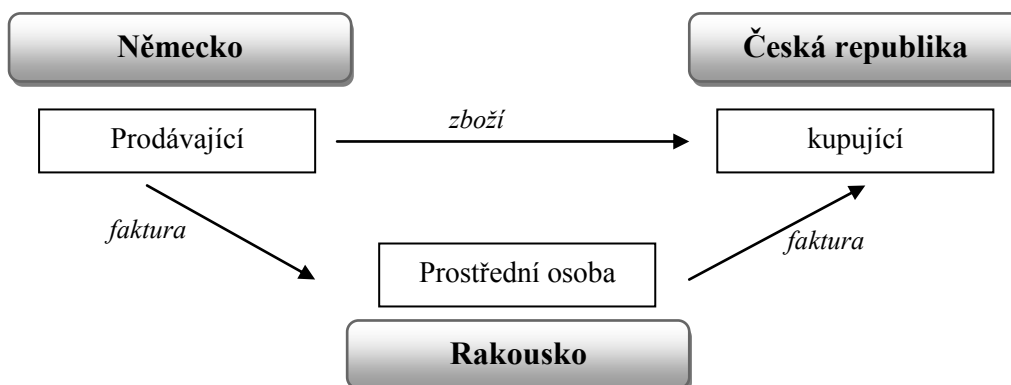
V předchozí kapitole došlo k situaci, kdy se jedna společnost musela registrovat v jiném členském státě. Aby se předešlo takovým registracím, které by zvyšovali administrativní zatížení správců daně, byl přijat tzv. zjednodušený postup v třístranném obchodu. Ve směrnici o DPH jsou upraveny pravidla pro uplatnění tzv. zjednodušeného postupu v třístranném obchodu. Třístranným obchodem je podle § 17 odst. 1 ZDPH obchod, který uzavřou **tři osoby registrované k dani ve třech různých členských státech**. Předmětem obchodu je dodání stejného zboží mezi těmito třemi osobami za podmínky, že

zboží musí být přepraveno nebo odesláno z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího.

3.8.3.1. Účastníci třístranného obchodu

- a) **prodávající** – osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, ze kterého je zboží odesláno přímo do členského státu kupujícího.
- b) **kupující** – osoba registrovaná k dani v členském státě ukončení přepravy zboží. Kupující kupuje zboží od prostřední osoby.
- c) **prostřední osoba** – osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, než ve kterém je registrován k dani prodávající a kupující. Prostřední osoba pořizuje zboží od prodávajícího v členském státě kupujícího a následně ho dodává kupujícímu v tomto členském státě. Při užití zjednodušeného postupu se tato osoba nesmí registrovat k dani v členském státě ukončení přepravy a bude uplatňovat osvobození od daně při pořízení zboží v tomto členském státě.

Obr. 3.8: Třístranný obchod kdy je koncový zákazník český plátce daně



Zdroj: upraveno podle BENDA V.; TOMÍČEK M., *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží, praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů*. 4. aktualizované vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2010. Str. 174., ISBN 978-80-7273-164-0.

3.8.3.2. Třístranný obchod při pořízení zboží z jiného členského státu

Z pohledu **místa plnění** se třístranný obchod skládá ze dvou transakcí. První transakcí je pořízení zboží prostřední osobou a druhou transakcí je poté prodej zboží prostřední osobou koncovému zákazníkovi. Místo plnění je vždy místo, kde se zboží nachází po ukončení přepravy tj. tuzemsko. **Osobou povinnou k dani** je v tomto případě (viz obr. 3.8) prostřední

osoba. Podle § 17, odst. 6 ZDPH je **pořízení zboží prostřední osobou osvobozeno od daně** a tudíž ji v ČR nevzniknou žádné povinnosti v oblasti DPH, jestliže jsou splněny následující **podmínky**:

- pořízení z jiného členského státu je uskutečněno prostřední osobou, která je registrována k dani v jiném členském státě, za účelem následného dodání zboží v tuzemsku,
- zboží je přímo odesláno od prodávajícího z jiného členského státu do tuzemska kupujícímu (musí být plátce daně), kterému prostřední osoba toto zboží následně fakturuje,
- prostřední osoba vystaví kupujícímu daňový doklad se sdělením, že se jedná o třístranný obchod. Proávajícímu oznámí své DIČ a uvede jej také na daňovém dokladu pro kupujícího,
- kupující je povinen přiznat a zaplatit daň jako při pořízení zboží z jiného členského státu, na základě daňového dokladu vystaveného prostřední osobou.

Příklad č. 13: *Český plátce daně jako kupující pořídil v třístranném obchodu zboží od plátce daně z Rakouska (prostřední osoba), který toto zboží pořídil od prodávajícího z Německa (plátce daně) za 2 000 EUR. Zboží bylo přepraveno z Německa přímo kupujícímu přepravní společností, kterou zajistila německá společnost. Prostřední osoba z Rakouska následně fakturovala toto zboží českému plátcovi za 3 000 EUR.*

Podmínky pro aplikaci zjednodušeného postupu v třístranném obchodu jsou splněny. Česká firma jako kupující má povinnost přiznat a zaplatit jako při pořízení zboží. Základem daně bude částka 3 000 EUR, která se přepočte podle platného kurzu ČNB. Základ daně v české měně a vypočtenou daň uvede v DAP v ř. 3. Kupujícímu dále vzniká nárok na odpočet dle § 72 ZDPH za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň (tj. ke dni doplnění chybějících údajů podle § 35 ZDPH). Prostřední osoba se nemusí registrovat k dani v ČR a je osvobozena od povinnosti přiznat a zaplatit daň z pořízení zboží v jiném členském státě, tato povinnost je přenesena na kupujícího.

4. Praktické uplatňování DPH při obchodování v rámci EU

Pro snadnější pochopení této problematiky je vhodné aplikovat dané postupy v oblasti DPH při obchodování s EU na praktických příkladech. Praktické příklady včetně zaúčtování, z oblasti pořízení, dodání zboží do jiného členského státu a řetězových obchodů, jsou aplikovány na fiktivní účetní jednotce.

4.1. Charakteristika společnosti

Společnost Dřevopol s.r.o., která má sídlo v Ostravě, nakupuje a následně prodává dřevěné zboží pro stavební účely. Zboží nakupuje jak u tuzemských plátců, tak i od společností z jiných členských států. Prodej zboží uskutečňuje ze své provozovny v Ostravě.

Firma vede účetnictví a pro přepočet kurzu používá denní kurz vyhlášený ČNB. Dále je registrována jako plátce daně z přidané hodnoty a jejím zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. V minulém roce firma dosáhla prahu pro vykazování při přijetí a odeslání zboží tzn., že se stala zpravodajskou jednotkou v systému Intrastat.

V následujících částech budou zpracovány obchodní transakce, které firma realizovala za dvě zdaňovací období tj. leden 2011 a únor 2011. Seznam použitých účtů při zaúčtování transakcí je uveden v příloze č. 2

4.2. Pořízení zboží z jiného členského státu

Ve společnosti Dřevopol s.r.o. nákupu zboží předchází uzavření kupní smlouvy nebo objednávky.

4.2.1. Příklad 1 - pořízení zboží z jiného členského státu od neplátce

Společnost Dřevopol s.r.o. přijala v lednu 2011 fakturu od polského dodavatele Jana Kazarze, který v Polsku není registrován k DPH. Jde o dodávku dřevěných desek v celkové hodnotě 2 641 Zl. Zboží bylo dodáno na sklad 11. 1. 2011. Fakturu polský dodavatel vystavil dne 12. 1. 2011 a následně 14. 1. 2011 byla doručena do společnosti Dřevopol s.r.o., kde byly ihned doplněny údaje podle § 35 ZDPH.

V tomto případě sice došlo k pořízení zboží z jiného členského státu, avšak tato definice nebyla naplněna zcela. Aby se jednalo o pořízení zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16 odst. 1 ZDPH, musel by být dodavatel osobou registrovanou k dani v jiném členském státě.

Pořízení zboží od osoby neregistrované v jiném členském státě se dá přirovnat k nákupu zboží u českého neplátce. V tomto případě se bude jednat o plnění, které **není předmětem daně** a neuvádí se nikde v daňovém přiznání. Účetní společnosti použije pro přepočet kurz k 14. 1. 2011 tj. 6,285 Kč/PLN, částka v české měně tedy bude ve výši 16 599 Kč.

Zaúčtování:

Tab. 4.1.

č.	Datum	Popis transakce	Kč	MD	DAL
1.	11. 1.	Přijetí desek na sklad	16 599	132	131
2.	14. 1.	Přijetí daňového dokladu	16 599	131	321

Zdroj: vlastní tvorba

Společnost Dřevopol s.r.o. je zpravodajskou jednotkou v systému **Intrastat**, proto tuto transakci vykáže ve výkazu pod kódem transakce č. 14.

4.2.2. Příklad 2 – pořízení zboží od osoby, která je registrována v jiném členském státě

*Společnost Dřevopol s.r.o. pořídila dřevěný materiál od společnosti Market spol. s.r.o., která je registrována k dani na Slovensku za 4 533,53 EUR dne 15. 1. 2011. Daňový doklad s datem vystavení 18. 1. společnost obdržela 20. 1. a účetní doplnila náležitosti podle § 35 ZDPH 21. 1. 2011. Faktura s doplněnými náležitostmi je uvedena v **příloze č. 3**.*

Datum doplnění údajů je považováno za datum vystavení daňového dokladu. Dřevopol s.r.o. je povinna přiznat daň k 21. 1. 2011. Pro přepočet částky na českou měnu se použije kurz ČNB platný ke dni 21. 1. tj. 25,980 Kč/EUR.

Výpočet ZD a DPH:

- Základ daně = 4 533,53 x 25,980 = 117 781 Kč
- DPH = 117 781 x 20/100 = 23 556 Kč

Toto plnění se vykáže v **DAP** za měsíc leden v řádku č. 3. V tomto případě vzniká **nárok na odpočet daně**, který se vykáže v DAP za měsíc leden v řádku č. 43 ve stejných částkách jako na řádku č. 3. Pořízení zboží z jiného členského státu se do **souhrnného hlášení neuvádí**. Toto plnění se uvede do hlášení **Intrastat** ve výkazu přijetí s kódem povahy transakce č. 11.

Po několika dnech skladník zjistil, že část zboží je vadné, konkrétně se jedná o podlahu Bambus, která je poškrábaná, ale dá se opravit. Firma Dřevopol s.r.o. se dohodne s dodavatelem, že si zboží opraví na vlastní náklady, aniž by poslala zboží zpět na Slovensko a dodavatelem bude poskytnuta sleva. **Dodavatel vystaví dobropis (sleva) na částku 32,99 EUR dne 8. 2. 2011. Dobropis je doručen do firmy dne 11. 2. 2011. Dobropis je uveden v příloze č. 4.**

Plátce provede opravu základu daně podle § 46 ZDPH v měsíci, kdy obdrží daňový dobropis tj. v měsíci únoru. Pro přepočítání cizí měny na českou, ale použije kurz platný ke dni uskutečnění původního plnění tj. 25,980 Kč/EUR.

- Základ daně = 32,99 EUR x 25,980 = 857 Kč
- DPH = 857 x 0,2 = 171 Kč

O tyto částky budou v **DAP za měsíc únor** sníženy řádky č. 3 a 43. Výkaz **Intrastat** za leden 2011 není třeba opravovat.³²

Zaúčtování

Tab. 4.2.

č.	Datum	Popis transakce	Kč	MD	DAL
1.	15. 1.	Přijetí zboží na sklad	117 781	132	131
2.	21.1.	Závazek vůči dodavateli	117 781	131	321
3.	21.1.	Základ daně pro DPH	117 781	751	752
4.	21.1.	Daň na výstupu	23 556	349	343
5.	21.1.	Nárok na odpočet daně	23 556	343	349
Dobropis					
6.	11.2.	Snížení základu daně	-857	751	752
7.	11.2.	Snížení daně na výstupu	-171	349	343
8.	11.2.	Snížení nároku na odpočet daně	-171	343	349

Zdroj: vlastní tvorba

³² Výkaz není třeba opravovat, pokud by za jedno referenční období nedošlo v těchto hodnotách provedenou opravou k celkové změně o více jak 5% z vykazované hodnoty.

4.2.3. Příklad 3 - pořízení zboží přes call-off sklad

Firma Dřevopol s.r.o. uzavřela smlouvu s firmou Drewzet Sp. z o.o., která je registrována k dani v Polsku, na dodávku palubkového dřeva do konsignačního skladu, který polská firma zřídí v prostorách skladu firmy Dřevopol s.r.o. Polská společnost nemá sídlo ani provozovnu v ČR a není zde ani registrována k DPH. Obě firmy se dohodly, že dodavatel bude fakturovat podle skutečného vyskladnění českým plátcem. První dodávka palubkového dřeva do konsignačního skladu společnosti byla přepravena 3. 2. 2011 v celkové hodnotě 155 000 Zl a dodavatel vystavil daňový doklad k tomuto dni.

Tato transakce odpovídá způsobu pořízení zboží podle § 16 odst. 4 ZDPH tzn., že byly splněny podmínky pro zjednodušený postup, který nemá za následek registraci dodavatele k DPH v ČR. V tomto případě **má povinnost přiznat daň odběratel**, tj. firma Dřevopol s.r.o., stejně jako u standardního pořízení zboží z jiného členského státu. Pro polského dodavatele v ČR nevznikají žádné povinnosti k české DPH.

Povinnost přiznat daň vzniká ke dni naskladnění zboží do skladu tj. 3. 2. 2011. Pro přepočítání částky na českou měnu použije denní kurz ČNB 6,535 Kč/PLN.

- Základ daně = $155\,000 \times 6,535 = 1\,012\,925$ Kč
- DPH = $1\,012\,925 \times 0,2 = 202\,585$ Kč

Tyto částky uvede plátcem v **přiznání za měsíc únor** 2011 na řádek 3 a současně mu vzniká nárok na odpočet daně, kde tyto částky uvede do řádku 43 v daňovém přiznání. Přemístění zboží z jiného členského státu se nezahrnuje do souhrnného hlášení. Firma Dřevopol s.r.o. zahrne toto plnění do **Intrastatu** ve výkazu přijetí za měsíc únor pod kódem transakce č. 12.

Zaúčtování

Příjem dřeva na sklad se bude účtovat v **podrozvahové evidenci**, protože vlastníkem zboží do vyskladnění je polský dodavatel. Následné fakturace na konkrétní odběr dřeva od polského dodavatele již nebudou mít žádný dopad do DPH, tyto operace budou předmětem vlastního zaúčtování.

Tab. 4.3.

č.	Datum	Popis transakce	Kč	MD	DAL
1.	3. 2.	Přijetí dřeva na sklad – podrozvahová evidence	1 012 925	755	756
2.	3. 2.	Základ daně pro DPH	1 012 925	751	752
3.	3. 2.	Daň na výstupu	202 585	349	343
4.	3. 2.	Nárok na odpočet daně	202 585	343	349
Následný odběr zboží se skladu může být zaúčtován tímto způsobem					
5.	10. 2.	Výdej zboží ze skladu v okamžiku prodeje v nákupní ceně	55 000	756	755
		- vyúčtování nákupní ceny zboží do nákladů	55 000	504	132
6.	10. 2.	Příjem zboží na sklad, dodavatel ještě nevystavil fakturu	55 000	132	389
7.	15. 2.	Faktura od dodavatele za zboží prodané z konsignačního skladu	55 000	389	321

Zdroj: upraveno podle PŘEČEK P. *Postup účtování konsignace*. [online]. 2006 [cit. 2011-04-10]. Dostupný z WWW:

<<http://www.iporadce.cz/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=61699&zor=1>>.

4.3. Dodání zboží do jiného členského státu

4.3.1. Příklad 4 - dodání zboží do jiného členského státu neplátcí

Firma Dřevopol s.r.o. dodala lišty a palubky do Polska osobě, která není registrovaná k dani v Polsku. Zboží dodala polskému odběrateli dne 15. 2. 2011 a odběratel ihned uhradil částku 3 500 EUR (cena včetně daně). Dřevopol s.r.o. vystavila daňový doklad 15. 2.

Dodání zboží osobě, která není registrována k dani v jiném členském státě, **není osvobozeno od daně** podle § 64 ZDPH. Dřevopol s.r.o. má **povinnost přiznat daň** ke dni uskutečnění zdanitelného plnění 15. 2. V podstatě se bude postupovat podle pravidel jako u tuzemských plnění. Polskému odběrateli žádná daňová povinnost nevzniká. Dřevopol s.r.o. přepočte částku 3 500 EUR na českou měnu platným denním kurzem ČNB ke dni 15. 2. tj. 26,000 Kč/EUR.

- $3\,500 \times 26,000 = 91\,000$ (cena včetně daně)
- $DPH = 91\,000 \times (20/120) = 91\,000 \times 0,1667 = 15\,168$ Kč
- Základ daně = $91\,000 - 15\,168 = 75\,832$ Kč

Firma vykáže tuto transakci v **DAP za měsíc únor 2011** jako zdanitelné plnění na řádku č. 1 (ZD 75 832 Kč, DPH 15 168 Kč). Do **souhrnného hlášení** se tato transakce nebude uvádět, protože se nejedná o dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě. Do výkazu **Intrastat** se toto dodání bude uvádět, protože zboží bylo fyzicky dodáno do jiného členského státu. Skutečnost, že kupující není plátcem daně, nemá na hlášení Intrastat žádný vliv. Toto plnění uvede do výkazu odeslání s kódem povahy transakce č. 14.

Prodané zboží firma Dřevopol s.r.o. původně nakoupila 4. 2. od tuzemského dodavatele v částce 62 000 Kč + DPH 12 400 Kč. Z této transakce ji vzniká **nárok na odpočet daně ze vstupní ceny nakoupeného zboží**, které dodala polskému odběrateli. Tuto transakci vykáže v DAP za měsíc únor v řádku č. 40 (ZD 62 000 Kč, DPH 12 400 Kč).

Zaúčtování

Tab. 4.4.

č.	Datum	Popis transakce	Kč	MD	DAL
1.	4. 2.	Přijatá faktura za lišty a palubky, celkem	74 400	---	321
		DPH 20%	12 400	343	---
		Cena bez DPH	62 000	504	---
2.	15. 2.	Vydaná faktura za zboží, celkem	91 000	311	---
		DPH 20%	15 168	----	343
		Cena bez DPH	75 832	---	604

Zdroj: vlastní tvorba

4.3.2. Příklad 5 - dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani

Firma Dřevopol s.r.o. dodala palubkové dřevo firmě Topas s.r.o., která je na Slovensku registrována jako plátce daně. Firma Dřevopol s.r.o. si ověřila platnost DIČ. Zboží bylo předáno dopravci, kterého si zajistil na své náklady pořizovatel (Topas s.r.o.), dne 20. 1. 2011. Daňový doklad vystavila firma Dřevopol s.r.o. dne 25. 1. (viz příloha č. 5) a faktura na částku 38 540 EUR byla slovenským plátcem uhrazena dne 11. 2. 2011.

Účetní firmy Dřevopol s.r.o. vyhodnotila, že toto dodání bude pro firmu **osvobozeno od daně** podle § 64 ZDPH a povinnost přiznat daň tedy bude na slovenském plátcí. **Povinnost přiznat toto osvobození** vzniká ke dni vystavení daňového dokladu tj. 25. 1. Částku 38 540 EUR firma přepočte na českou měnu kurzem ČNB platným k 25. 1., který byl 24, 230 Kč/EUR.

$$- 38\,540 \times 24,230 = 933\,824 \text{ Kč}$$

Firma vykáže toto dodání v **DAP za měsíc leden 2011** v částce 933 824 na řádku č. 20. V **souhrnném hlášení** za měsíc leden 2011 vykáže firma částku 933 824 Kč s kódem 0 a uvedením DIČ firmy Topas s.r.o. Dodání zboží se musí vykázat v **Intrastatu** ve výkazu odeslání za leden 2011 pod kódem povahy transakce č. 11.

Zaúčtování

Tab. 4.5.

č.	Datum	Popis transakce	Kč	MD	DAL
1.	25. 1.	Vydaná faktura za zboží 38 540 EUR (kurz 24,230 Kč/EUR)	933 824	311	604
2.	11. 2.	Úhrada faktury – částka 934 788 Kč (kurz 24,255 Kč/EUR)	933 824	221	311
		Kurzový zisk	964	221	663

Zdroj: vlastní tvorba

4.3.2.1. *Kontrola oprávněnosti osvobození*

Prostřednictvím systému VIES došlo ke kontrole oprávněnosti osvobození transakce od daně. Firma Dřevopol s.r.o. dodání zboží firmě Topas s.r.o. osvobodila od daně a hodnotu zboží uvedla v souhrnném hlášení. Firma Topas s.r.o., která si zboží odebrala přímo v provozovně plátce, nahlásila firmě své slovenské DIČ. Její povinností na Slovensku bylo řádně přiznat a zdanit toto pořízení zboží, avšak **zboží**, které mělo být původně dovezeno na území Slovenska, **bylo prodáno ještě v České republice**. Firma Topas s.r.o. je totiž registrována k DPH také v České republice a zboží prodala pod českým DIČ.

Na základě mezinárodní výměny informací slovenský finanční úřad zjistil při porovnání souhrnného hlášení českého plátce a daňového přiznání slovenského plátce, že slovenský plátce nepřiznal pořízení zboží z jiného členského státu. Slovenský finanční úřad předal Finančnímu úřadu Ostrava příkaz k ověření, který upozorňuje na možnou chybu českého plátce (Dřevopol s.r.o.) při vykazování intrakomunitárního plnění. U firmy Topas s.r.o. bylo nařízeno slovenským finančním úřadem místní šetření a ze skladové evidence firmy vyšlo najevo, že zboží skutečně nedorazilo na území Slovenska.

Firma Dřevopol s.r.o. si tedy osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu uznala neoprávněně. Její povinností v tomto případě bylo řádně si ověřit, zda bylo dovezeno na území Slovenska, což při šetření před finančním úřadem neprokázala. Zboží mělo být fakturováno s českou DPH, stejně jako u tuzemského dodání. Na základě těchto zjištění Finanční úřad Ostrava firmě Dřevopol s.r.o. **dodatečně vyměřil DPH** z této transakce ve výši 186 765 Kč.

K opravě daňového přiznání a souhrnného hlášení v tomto případě nedojde, protože DPH bylo po kontrole vyměřeno finančním úřadem.

4.3.2.2. Doklady jako důkazní prostředek

Jednou z podmínek pro osvobození plnění podle § 64 odst. 1 ZDPH je prokázání, že zboží skutečně bylo odesláno nebo přepraveno. Pokud na tuto podmínku plátce zapomene, může potom dojít k situaci jako v kapitole 4.3.2.1. Dohodnuté podmínky dodání zboží mezi plátcem a kupujícím mají vliv na výběr důkazního prostředku, kterým se bude prokazovat dodání zboží do jiného členského státu. Jako **důkaz o splnění těchto povinností** může sloužit např. přepravní doklad, doklad o uskladnění zboží či čestné prohlášení kupujícího podle § 64 odst. 5 ZDPH.

V příkladě č. 5 si kupující zajistil dopravu sám a zboží bylo přepravním naloženo ve skladu firmy Dřevopol s.r.o. V tomto případě nestačí na daňovém dokladu prohlášení firmy Topas s.r.o. „zboží bude přepraveno na území Slovenska“. Nelze také použít přepravní doklad CMR, protože přeprava byla objednána kupujícím a smluvní vztah je mezi kupujícím a přepravním. Plátce tedy nemůže požadovat po dopravci tento doklad. Jako důkazní prostředek nemůže být použit ani dodací list, protože v dodacím listě je kupujícím potvrzeno předání zboží v místě dodání, tj. sklad plátce v ČR.

V tomto případě lze uznat jako důkazní prostředek pouze prohlášení kupujícího, že zboží **bylo dodáno** do jiného členského státu. Toto prohlášení může být vydáno až v okamžiku, kdy je zboží skutečně přepraveno do jiného členského státu. Firma Dřevopol s.r.o. by v takových případech měla smluvně zavázat kupujícího, aby toto prohlášení po ukončení přepravy poskytl.

4.3.3. Příklad 6 - dodání zboží přes konsignační sklad

*Firma Dřevopol s.r.o. si pronajme sklad i s obsluhou v Německu. Do tohoto skladu bude pravidelně přemísťovat své zboží, které hodlá dále prodávat osobám registrovaným k dani v Německu. Společnost si podá **příhlášku k registraci** k DPH daňovému úřadu v Německu dne 17. 1. 2011 s žádostí o registraci k 1. 2. 2011. K tomuto datu byla společnost registrována k DPH v Německu a bylo jí přiděleno německé DIČ. První převoz zboží do skladu se uskutečnil dne 3. 2. v hodnotě 2 200 000 Kč (cena zjištěná z účetnictví) a k tomuto dni byl také vystaven daňový doklad podle § 34 ZDPH.*

Přemístění zboží z tuzemska do Německa je **osvobozeno od daně** s nárokem na odpočet daně.³³

Dřevopol s.r.o. přizná toto přemístění jako dodání zboží do jiného členského státu ke dni 3. 2. 2011. Částku 2 200 000 Kč uvede v **DAP za měsíc únor** 2011 na řádku č. 20. Tuto částku uvede i do **souhrnného hlášení** za únor 2011 pod kódem č. 1 na německé DIČ, které ji bylo přiděleno. Toto dodání uvede také v **Intrastatu** do výkazu odeslání pod kódem transakce č. 92.

Ve vazbě na to se bude jednat o pořízení zboží provozovnou firmy Dřevopol s.r.o. v Německu a daň bude muset být přiznána v Německu jako při pořízení zboží z jiného členského státu podle pravidel platných v této zemi.

Zaúčtování

Tab. 4.6.

č.	Datum	Popis transakce	Kč	MD	DAL
1.	3. 2.	Vydaná faktura za zboží v pořizovací ceně	2 200 000	311	604

Zdroj: vlastní tvorba

4.3.4. Příklad 7 – dodání zboží přes call-off sklad

Firma Dřevopol s.r.o. se dohodla se svým dlouholetým slovenským zákazníkem firmou Benier s.r.o., že v jejich skladovacích prostorách zřídí konsignační sklad, ze kterého bude tuto

³³ Pro uplatnění osvobození plátce musí prokázat, že zboží bylo přemístěno do jiného členského státu a bylo předmětem daně při pořízení zboží v jiném členském státě. V praxi to znamená, že se zaregistruje k dani v jiném členském státě.

firmu zásobovat svým zbožím. Firma Dřevopol s.r.o. není na Slovensku registrována k dani a nemá zde sídlo ani provozovnu. Benier s.r.o. je na Slovensku registrována k DPH. První přemístění zboží do skladu firma naplánovala na 21. 2. 2011. K tomuto dni také vystavila doklad na částku 780 000 Kč.

Firma Dřevopol s.r.o. se nemusí registrovat k DPH na Slovensku, pokud jsou splněny podmínky uvedené v § 11a slovenského zákona o DPH.³⁴ V tomto případě jsou uvedené podmínky splněny a **povinnost přiznat daň má slovenská firma Benier s.r.o.**

Pro firmu Dřevopol s.r.o. se bude jednat o dodání zboží do jiného členského státu, které je **osvobozeno od daně** podle § 64 ZDPH. Toto osvobození je povinen přiznat v **DAP za měsíc únor 2011** v řádku č. 20 v částce 780 000 Kč. Přemístění zboží se uvádí také do **souhrnného hlášení** s kódem 0. Dodání přes call-off sklad se uvádí do výkazu při odeslání zboží v systému **Intrastat** za měsíc únor 2011 pod kódem povahy transakce č. 12.

Zaúčtování

Tab. 4.7.

č.	Datum	Popis transakce	Kč	MD	DAL
1.	21. 2.	Vydaná faktura za zboží v pořizovací ceně	780 000	311	604

Pozn. pokud se zboží přemísťuje do konsignačních skladů, také se převede při vydání ze skladu (na základě výdejek) na samostatné analytické účty v rámci účtu 132 – zboží na skladě s uvedením místa uložení (Slovensko). Do spotřeby na účet 504 – Prodané zboží se zboží zaúčtuje až při výdeji z konsignačního skladu.

Zdroj: vlastní tvorba

³⁴ Osobou povinnou odvést daň je podle § 11a slovenského zákona o DPH slovenský plátce. Ten přizná daň jako pořízení zboží z jiného členského státu pokud:

- český dodavatel (firma Dřevopol s.r.o.), která zboží do skladu přemístila, není registrována na Slovensku jako plátce
- v okamžiku přepravy zboží je znám konečný zákazník, který je plátce daně, pro něhož se zboží přemísťuje (firma Benier s.r.o.)
- ve skladu je umístěno zboží jen pro jediného slovenského plátce
- slovenský plátce (Benier s.r.o.) písemně oznámí svému správci daně dopředu, že je v tomto zvláštním případě osobou povinnou platit daň při pořízení zboží z jiného členského státu.

4.4. Řetězové obchody

4.4.1. Příklad 8 – řetězový obchod při pořízení zboží z jiného členského státu

Společnost Werner GmbH, která osobou registrovanou k dani v Německu, dodává dveře české společnosti Unidoor s.r.o. (plátce daně), která dveře dále dodává se ziskem společnosti Dřevopol s.r.o. Dveře jsou přepraveny přímo ze skladu německé firmy do skladu firmy Dřevopol s.r.o. dne 10. 1. 2011, přičemž přepravu si zajistila firma Dřevopol s.r.o. sama. Firma Unidoor s.r.o. vystavila fakturu firmě Dřevopol s.r.o. na částku 640 500 Kč dne 12. 1. 2011 a účetní doplnila povinné údaje 13. 1.

V tomto případě se jedná o dvojí dodání zboží spojené s jednou přepravou. Ovšem pouze jedno dodání zboží může být osvobozeno od daně jako intrakomunitární plnění. Důležité je v tomto případě správně posoudit místo plnění. U posuzování místa plnění je klíčové, kdo přepravu zajišťoval. V tomto případě si přepravu zajistil sám kupující, proto přeprava bude přiřazena druhému dodání zboží mezi firmou Unidoor s.r.o. a firmou Dřevopol s.r.o. U dodání mezi německou firmou a firmou Unidoor s.r.o. se stanoví místo plnění podle § 7 odst. 1 ZDPH jako dodání zboží bez přepravy a v tomto případě německá firma správně fakturovala zboží české firmě s německou DPH.

Podmínky pro osvobození od daně jako intrakomunitární plnění bude splňovat druhé dodání mezi českými firmami. Firma Dřevopol s.r.o. bude v České republice **přiznávat daň jako při pořízení zboží z jiného členského státu.**

Datum doplnění údajů je považováno za datum vystavení daňového dokladu. Dřevopol s.r.o. je povinna přiznat daň k 13. 1. 2011.

Výpočet ZD a DPH:

- Základ daně = 640 500 Kč
- DPH = $640\,500 \times 20/100 = 128\,100$ Kč

Toto plnění se vykáže v **DAP** za měsíc leden v řádku č. 3. V tomto případě vzniká **nárok na odpočet daně**, který se vykáže v DAP za měsíc leden v řádku č. 43 ve stejných částkách jako na řádku č. 3. Pořízení zboží z jiného členského státu se do **souhrnného hlášení neuvádí**. Toto plnění se uvede do hlášení **Intrastat** ve výkazu přijetí s kódem povahy transakce č. 12.

Zaúčtování

Tab. 4.8.

č.	Datum	Popis transakce	Kč	MD	DAL
1.	10. 1.	Přijetí zboží na sklad	640 500	132	131
2.	13. 1.	Závazek vůči dodavateli	640 500	131	321
3.	13. 1.	Základ daně pro DPH	640 500	751	752
4.	13. 1.	Daň na výstupu	128 100	349	343
5.	13. 1.	Nárok na odpočet daně	128 100	343	349

Zdroj: vlastní tvorba

4.4.2. Příklad 9 – řetězový obchod při dodání zboží do jiného členského státu

Firma Dřevopol s.r.o. dodala dveře společnosti Kapa s.r.o. se sídlem na Slovensku, která tyto dveře dále se ziskem prodá společnosti Sapema s.r.o., která má rovněž sídlo na Slovensku. Obě slovenské firmy jsou registrovány na Slovensku jako plátcí daně. Firma Dřevopol s.r.o. se dohodla se společností Kapa s.r.o., že dveře dodá ze svého skladu přímo do skladu společnosti Sapema s.r.o, přičemž dopravu zajistí firma Kapa s.r.o. Firma Dřevopol s.r.o. poslala firmě Kapa s.r.o. fakturu na částku 1 150 EUR (bez DPH) dne 14. 1. 2011.

Opět jako v předchozím příkladě musí být posouzena přeprava. V tomto případě náleží přeprava k dodání mezi společnostmi Dřevopol s.r.o. a Kapa s.r.o. (přepravu zajišťovala Kapa s.r.o.) a místo plnění tedy bude podle § 7 odst. 2 ZDPH. Toto dodání tedy splňuje podmínky pro osvobození od daně s nárokem na odpočet daně jako intrakomunitární dodání. Firma Kapa s.r.o. bude na Slovensku přiznávat daň jako při pořízení zboží z jiného členského státu.

Fakturace bez DPH firmou Dřevopol s.r.o. byla oprávněná, protože toto dodání je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. **Povinnost přiznat toto osvobození** vzniká ke dni vystavení daňového dokladu tj. 14. 1. Částku 1 150 EUR firma přepočte na českou měnu kurzem ČNB platným k 14. 1., který byl 24, 360 Kč/EUR.

$$- 1\,150 \times 24,360 = 28\,014 \text{ Kč}$$

Firma vykáže toto dodání v **DAP za měsíc leden 2011** v částce 28 014 Kč na řádku č. 20. V **souhrnném hlášení** za měsíc leden 2011 vykáže firma částku 28 014 Kč s kódem 0

a uvedením DIČ firmy Kapa s.r.o. Dodání zboží se musí vykázat v **Intrastatu** ve výkazu odeslání za leden 2011 pod kódem povahy transakce č. 12.

Zaúčtování

Tab. 4.9.

č.	Datum	Popis transakce	Kč	MD	DAL
1.	14. 1.	Vydaná faktura za zboží 1 150 EUR (kurz 24,360 Kč/EUR)	28 014	311	604

Zdroj: vlastní tvorba

4.4.3. Příklad 10 - zjednodušení postup v třístranném obchodu – pozice prodávajícího

Firma Dřevopol s.r.o. (není plátce na Slovensku ani v Polsku) uzavřela smlouvu na dodání dveří firmě Drewka Sp. z o.o. (polský plátce daně) s podmínkou, že požadované zboží bude dopraveno přímo na Slovensko kupujícímu (plátce daně). Zboží bylo přímo dopraveno do skladu slovenského kupujícího dne 7. 2. 2011. V ten den firma Dřevopol s.r.o. vystavila polskému plátcí, který není registrován jako plátce v ČR ani na Slovensku, daňový doklad na částku 18 900 EUR.

Podmínky pro aplikaci zjednodušeného postupu v třístranném obchodu byly splněny. Polský plátce je v tomto případě v pozici prostřední osoby.

Firma Dřevopol s.r.o. se bude chovat standardně jako při **dodání zboží do jiného členského státu**. Přizná uskutečnění dodání k 7. 2. 2011. Pro přepočet na českou měnu použije denní kurz ČNB ke dni 7. 2. tj. 24,070 Kč/EUR.

$$- 18\,900 \times 24,070 = 454\,923 \text{ Kč.}$$

Tuto částku uvede v DAP za **měsíc únor 2011** na řádku č. 20 jako osvobozené plnění. V **souhrnném hlášení** za měsíc únor vykáže částku 454 923 Kč s kódem plnění 0. Dále toto dodání uvede v **Intrastatu** ve výkazu odeslání za měsíc únor pod kódem povahy transakce č. 12.

Zaúčtování

Tab. 4.10.

č.	Datum	Popis transakce	Kč	MD	DAL
1.	7. 2.	Zboží vyskladněno v pořizovací ceně		504	132
2.	7. 2.	Vydaná faktura za zboží 18 900 EUR (kurz 24,070 Kč/EUR)	454 923	311	604

Zdroj: vlastní zpracování

4.4.4. Příklad 11 - zjednodušený postup v třístranném obchodu – pozice prostřední osoby

Firma Dřevopol s.r.o. jako prostřední osoba pořídila zboží od firmy Univex s.r.o., která je registrována k dani na Slovensku, za cenu 40 000 EUR, a to za účelem následného dodání toho zboží do Polska firmě Drelasa Sp. z o.o. (plátce daně) za cenu 45 000 EUR. Zboží bylo přepraveno ze Slovenska přímo do skladu polského plátce dne 10. 1. 2011. Faktura od Univex s.r.o. došla do firmy Dřevopol s.r.o. dne 13. 1. a toho dne firma Dřevopol s.r.o. fakturovala zboží polské firmě.

Firma Dřevopol s.r.o. je prostřední osobou a jsou splněny podmínky pro uplatnění zjednodušeného postupu v třístranném obchodu, proto uplatní **osvobození od daně a nemusí se registrovat jako plátce** v Polsku.³⁵

Firma Dřevopol s.r.o. přizná pořízení zboží ke dni 13. 1. 2011. Pro přepočtení na českou měnu použije denní kurz ČNB k datu 13. 1. 2011, tj. 24,370 Kč/EUR.

$$- 40\,000 \times 24,370 = 974\,800 \text{ Kč}$$

Tuto částku uvede v **DAP za měsíc leden 2011** v řádce č. 30 jako pořízení zboží v třístranném obchodu prostřední osobou. Do řádce č. 31 musí uvést i dodání zboží do jiného členského státu v částce (45 000 EUR x 24,370 Kč/EUR = 1 096 650 Kč). V **souhrnném hlášení** za leden 2011 uvede dodání zboží s kódem plnění 2.

³⁵ Prostřední osoba je podle § 17 odst. 7 ZDPH při použití zjednodušeného postupu povinna:

- splnit podmínky podle odst. 6 pro uplatnění osvobození od daně při pořízení zboží z jiného členského státu v tuzemsku
- oznámit DIČ prodávajícímu a uvést je na daňovém dokladu kupujícímu
- vystavit kupujícímu daňový doklad se sdělením, že se jedná o třístranný obchod

Ve výkazu **Intrastat** se toto dodání nebude vykazovat, protože zboží je dodáváno přímo ze Slovenska do Polska.

Zaúčtování

Tab. 4.11.

č.	Datum	Popis transakce	Kč	MD	DAL
1.	13. 1.	Přijatá faktura od prodávajícího (SK) 40 000 EUR x 24,370 Kč/EUR	974 800	504	321
2.	13. 1.	Vydaná faktura kupujícímu (PL) 45 000 EUR x 24,370 Kč/EUR	1 096 650	311	604

Zdroj: vlastní tvorba

4.5. Shrnutí a zhodnocení zjištěného stavu

4.2.1. Daňové přiznání k DPH

Společnost Dřevopol s.r.o. je měsíční plátce DPH, vzniká mu tedy povinnost podat DAP za měsíc leden 2011 nejpozději do 25. února 2011 a DAP za měsíc únor 2011 nejpozději do 25. března 2011. Ve zdaňovacím období leden 2011 se daň na výstupu i odpočet daně rovnají, nevzniká žádná daňová povinnost ani nadměrný odpočet. Jde pouze o zjednodušený příklad, proto se DAP neobjevuje tuzemské plnění. Formulář DAP za leden je uveden v **příloze č. 6**. Podklady, ze kterých je vytvořeno DAP jsou uvedeny v **příloze č. 7**.

Za zdaňovací období únor 2011 byla plátcí stanovena daň na výstupu ve výši 217 582 Kč a odpočet daně ve výši 214 814 Kč. Plátcí v tomto období vznikla daňová povinnost ve výši 2 768 Kč. Tuto částku je povinen zaplatit nejpozději do 25. března 2011, peníze musí přijít na účet finančního úřadu nejpozději do lhůty pro podání daňového přiznání. Formulář DAP za únor je uveden v **příloze č. 8**. Podklady, ze kterých je vytvořeno DAP za únor jsou uvedeny v **příloze č. 9**.

4.2.2. Souhrnné hlášení

Jelikož plátce uskutečnil dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani, má povinnost podle § 102 ZDPH podat souhrnné hlášení. Souhrnné hlášení za leden 2011 je povinen podat nejpozději do 25. února 2011 a za únor 2011 nejpozději do 25. března 2011. Od 1. ledna 2010 lze podat souhrnné hlášení pouze elektronickou formou. Formuláře

souhrnných hlášení za leden a únor 2011, které jsou uvedeny v **příloze č. 10 a 11**, lze použít pouze jako kontrolní opis.

4.2.3. Intrastat

Jako zpravodajská jednotka je firma Dřevopol s.r.o. povinna podat hlášení Intrastat při odeslání a přijetí zboží za leden 2011 v elektronické formě, nejpozději do 12. pracovního dne následujícího měsíce tj. 16. 2. 2011. Za únor 2011 je povinna podat výkaz Intrastat při odeslání a přijetí zboží nejpozději do 16. 3. 2011.

5. Závěr

Se vstupem České republiky do Evropské unie vstoupil v platnost zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, v platném znění, který zapracovává předpisy Evropské unie. S tímto zákonem došlo k zásadním změnám v uplatňování DPH v oblasti intrakomunitárních obchodů. Intrakomunitární obchod již nevyžaduje celní kontroly na státních hranicích. Pro usnadnění kontroly těchto obchodů byl vytvořen systém VIES, který se zaměřuje na kontrolu uplatňování osvobození při dodání zboží do Evropské unie a především na odhalování daňových úniků.

Cílem mé diplomové práce bylo analyzovat DPH v oblasti intrakomunitárních dodávek zboží. V teoretické části mé práce jsem se zabývala vysvětlením základních pojmů ze zákona o DPH, věnovala jsem se také změnám v oblasti vykazování transakcí a způsobu odeslání souhrnného hlášení a hlášení Intrastat.

Ve třetí části práce jsem se věnovala složité problematice uplatňování DPH u intrakomunitárních dodávek se zaměřením na dodání zboží do jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu, včetně specifických případů, které se týkaly konsignačního skladu a call - off skladu. V této oblasti jsem narazila na problém při stanovení doby, kdy je daňový doklad považován za vystavený. Po novele zákona o DPH od 1. 1. 2009 je daňový doklad považován za vystavený až při doplnění náležitostí plátcem. Tento způsob stanovení může v některých případech vést ke vzniku časového nesouladu ve vykazování transakce v daňovém přiznání na straně pořizovatele a dodavatele, což může způsobit kontroly ze strany finančních úřadů. Proto bych doporučila sjednocení okamžiku data vystavení daňového dokladu v předpisech členských států.

Při dodání zboží v systému call – off stock by si měl plátce ověřit jaká je úprava toto systému v zemi, do které bude dodávat zboží. Tento způsob dodání totiž není zahrnutý ve Směrnici o DPH a jednotlivé státy se mohou lišit v úpravě podmínek. V oblasti harmonizace DPH v Evropské unii by bylo vhodné sjednotit podmínky ve všech členských zemích. V této části jsem se věnovala také problematice určení místa plnění u řetězových obchodů a uplatnění zjednodušeného postupu při dodání formou třístranného obchodu.

Pro snadnější pochopení jsem aplikovala tuto problematiku na několika praktických příkladech u fiktivní firmy. Tyto příklady vycházejí z reálného základu a plátcí se s nimi běžně setkávají v praxi. Každý příklad je zpracován v návaznosti na vyplnění daňového přiznání, souhrnného hlášení a hlášení Intrastat. V praxi se často zapomíná na ověřování DIČ osoby registrované v jiném členském státě a prokázání přepravy zboží, proto jsem zpracovala kapitolu, kde uvádím, jakými doklady lze přepravu prokázat.

Na základě poznatků, které jsem získala při zpracování diplomové práce, jsem se utvrdila v názoru, že problematika uplatňování DPH je velmi složitá a Česká republika by měla dále pokračovat v odstraňování nejasných výkladů evropských směrnic ze zákona o DPH.

Seznam použité literatury

Knižní zdroje:

- 1) BENDA V.; TOMÍČEK M., *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží, praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů*. 4. aktualizované vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2010. 344 str., ISBN 978-80-7273-164-0.
- 2) DRÁBOVÁ; HOLUBOVÁ, O.; TOMÍČEK, M. *Zákon o DPH s komentáře*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 642 s. ISBN 978-80-7357-523-6.
- 3) GALOČÍK S.; PAIKERT O., *DPH 2010 výklad s příklady*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2010, 288 str., ISBN 978-80-247-3204-6.
- 4) GALOČÍK S.; LOUŠA F., *DPH a účtování – přeprava, dovoz, vývoz, služby*. 4. aktualizované vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s. 2010, 160 str., ISBN 978-80-247-3375-3.
- 5) GALOČÍK S., JELÍNEK J., *INTRASTAT a DPH v příkladech*. 2. aktualizované vydání. Praha: GRADA Publishing a.s., 2009, 112 str. ISBN 978-80-247-3073-8.
- 6) LEDVINKOVÁ J., *DPH v příkladech*, 7. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o. 2010., 475 str., ISBN 978-80-7263-593-1.
- 7) MARKOVÁ H., *Daňové zákony 2011, úplná znění platná k 1. 4. 2011*. 20. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2011, 264 str., ISBN 978-80-247-3944-1.
- 8) ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 3. vyd. Praha 1: Linde Praha, 2009. 354 s. ISBN 978-80-7201-746-1.

Tištěná periodika:

- 1) BENDA V. Řetězové obchody a DPH. *Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále*, 2010, roč. 11, č. 11, s. 50. ISSN 1214-522X.
- 2) BENDA V. Informace ke změnám zákona o DPH pro rok 2011. *Finanční, daňový a účetní bulletin*, 2011, roč. 11, č. 1, s. 2. ISSN 1210-5570.

Internetové zdroje:

- 1) BENDA V. *DPH při přemístění zboží* [online]. 2009 [cit. 2011-03-27]. Dostupný z WWW:
<<http://www.iporadce.cz/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=92413>>.
- 2) *Evidovaná osoba* [online]. Nakladatelství Sagit a.s., 2010 [cit. 2010-08-20]. Dostupný z WWW:
<http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&levelid=DA_144A.H
TM>.
- 3) LEDVINKOVÁ J. *§42 oprava základu daně a oprava výše daně* [online]. Verlag Dashöfer s.r.o. 2011 [cit. 2011-03-11]. Dostupný z WWW:
<<http://www.zivnostnik.cz/2/1/42-oprava-zakladu-dane-a-oprava-vyse-dane-cid254898/>>.
- 4) *Místo plnění, právní úprava a její změny* [online]. Nakladatelství Sagit a.s., 2010 [cit. 2010-08-20]. Dostupný z WWW:
<http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=da_195.htm>.
- 5) *Nové formuláře, nová pravidla* [online]. Economia a.s., 2009 [cit. 2011-03-29]. Dostupný z WWW: <<http://ekonom.ihned.cz/c1-31503410-nove-formulare-nova-pravidla>>.
- 6) *Novela zákona o DPH k 1. 4. 2011* [online]. 2011 [cit. 2010-08-26]. Dostupný z WWW:
<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_novela_zakona_dph_60991.html>.
- 7) *Prostřednictvím systému VIES lze kontrolovat nejen existenci DIČ, ale i jméno a adresu firmy* [online]. Stanford, a.s. 2010 [cit. 2011-03-11]. Dostupný z WWW:
<<http://www.profit.cz/clanek/prostrednictvim-systemu-vies-lze-kontrolovat-nejen-existenci-dicale-l-jmeno-a-adresu-firmy.aspx>>.

- 8) PŘEČEK P. *Postup účtování konsignace*. [online]. 2006 [cit. 2011-04-10]. Dostupný z WWW:
<<http://www.iporadce.cz/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=61699&zor=1>>.
- 9) *Systém VIES* [online]. Finance media, a.s. 2000 – 2011 [cit. 2011-03-11]. Dostupný z WWW: <<http://www.finance.cz/dane-a-mzda/informace/dph/vies/>>.
- 10) *Vývoj sazeb DPH v ČR* [online]. 2010 [cit. 2010-08-21]. Dostupný z WWW: <<http://www.berne.cz/danova-teorie/vyvoj-sazeb-dph-v-cr/>>.

Seznam zkratk a symbolů

§	paragraf
%	procento
+	plus
atd.	a tak dále
CZ	kód České republiky
č.	číslo
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
DAP	daňové přiznání
DE	Německo
DIČ	daňové identifikační číslo
DPH	daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
EUR	euro
FO	fyzická osoba
FÚ	finanční úřad
kap.	kapitola
Kč	česká koruna
MD	má dát
max.	maximálně
mil.	milión
např.	například
odst.	odstavec
obr.	obrázek
písm.	písmeno

PLN	kód polské měny
PO	právnícká osoba
resp.	respektive
ř.	řádek
Sb.	sbírka
SK	Slovensko
spol.	společnost
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
str.	strana
tj.	to je
tzn.	to znamená
tzv.	tak zvaný
VIES	elektronický systém pro výměnu informací
ZD	základ daně
ZDPH	zákon o dani z přidané hodnoty
Zł	zlotý

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 29. dubna 2011

.....
Jitka Klčová

Adresa trvalého pobytu studenta:

Supíkovice 224, 790 51

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Zboží, které se nezahrnuje do výkazu Intrastat

Příloha č. 2 – Seznam použitých účtů pro zaúčtování transakcí

Příloha č. 3 – Přijatá faktura

Příloha č. 4 – Dobropis

Příloha č. 5 – Daňový doklad při dodání zboží do jiného členského státu

Příloha č. 6 – Daňové přiznání za leden 2011

Příloha č. 7 – Podklady pro zpracování daňového přiznání za leden 2011

Příloha č. 8 – Daňové přiznání za únor 2011

Příloha č. 9 – Podklady pro zpracování daňového přiznání za únor 2011

Příloha č. 10 – Souhrnné hlášení za leden 2011

Příloha č. 11 – Souhrnné hlášení za únor 2011